
Datum: 14.07.2020
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 2970/15 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2020:0714.10K2970.15F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Strittig ist, ob die Klägerin zum Ende des Streitjahres (2008) passive Rechnungsabgrenzungsposten für Projektentwicklungshonorare bilden durfte. 1 2

Gegenstand des Unternehmens der durch Gesellschaftsvertrag vom 20. Dezember 2002 gegründeten Klägerin ist u. a. die Entwicklung von Grundstücken und Gebäuden. Sie ist ein Tochterunternehmen der AB AG i. S. der §§ 271 Abs. 2, 290 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB). Die AB AG ist Teil der im Immobilienbereich investiv und operativ tätigen sog. A-Gruppe, die seit 2001 mit der D (D) kooperiert. 3

Die Klägerin übernimmt innerhalb der A-Gruppe die für die erfolgreiche Umsetzung geplanter Bauvorhaben erforderlichen Projektentwicklungsmaßnahmen. Sie schließt dazu mit Projektgesellschaften der A-Gruppe Projektentwicklungs- und -durchführungsverträge ab. Für ihre Leistungen erhält sie als Regiekosten bzw. Regieerlöse bezeichnete Honorare, die Teil der für das Objekt kalkulierten Gesamtinvestitionskosten (GIK) oder Verkaufspreise sind. Die Regiekosten werden verteilt auf die voraussichtliche Projektlaufzeit in regelmäßigen Raten gezahlt. Anders als die in der Rechtsform der GmbH errichteten Projektgesellschaften beschäftigte die Klägerin zur Durchführung ihrer vertraglichen Aufgaben eigenes Personal (2008 durchschnittlich 57 Mitarbeiter, vgl. Prüfungsbericht zum Jahresabschluss zum 31. Dezember 2008, Anlage 4/7). 4

Im Streitjahr war die Klägerin an der Entwicklung u. a. der nachfolgend aufgeführten zwölf Projekte beteiligt:

- ... (Projekt 1) 6
- ... (Projekt 2) 7
- ... (Projekt 3) 8
- ... (Projekt 4) 9
- ... (Projekt 5) 10
- ... (Projekt 6) 11
- ... (Projekt 7) 12
- ... (Projekt 8) 13
- ... (Projekt 9) 14
- ... (Projekt 10) 15
- ... (Projekt 11) 16
- ... (Projekt 12). 17

Die AB Projekt 1 GmbH übertrug der Klägerin und der D Immobilien Holding GmbH durch Projektentwicklungs- und -betreuungsvertrag vom 3./10. Juni 2008 die Entwicklung des Projekts 1 einschließlich der technischen und wirtschaftlichen Projektbetreuung. Die Auftragnehmer wurden dadurch mit der gesamten übergeordneten Steuerung, Koordinierung und Kontrolle für das Gesamtprojekt vom Projektbeginn bis zum Projektabschluss einschließlich der Vermarktung (Vermietung/Verkauf) beauftragt. Im Einzelnen wurden ihnen gemäß § 3 Abs. 1 des Vertrags folgende Tätigkeiten übertragen: 18

- Klärung der Aufgabenstellung, Erarbeiten einer Projektzieldefinition sowie Erstellung und Koordinierung des Programms für das Gesamtprojekt; 19

- Auswahl von Architekten sowie Auswahl und Klärung der Voraussetzungen für den Einsatz von Fachplanern und anderer an der Planung fachlich Beteiligter (Projektbeteiligte); 20

- Aufstellung und Überwachung von zentralen Organisations-, Termin- und Zahlungsplänen, bezogen auf das Gesamtprojekt, Einzelprojekte und Projektbeteiligte; 21

- übergeordnete Koordinierung und Überwachung der Projektbeteiligten; 22

- Vorbereitung der Aufstellung des Gesamtbudgets für das Projekt und Vorbereitung der Festlegung der Kosten- und Finanzierungsobergrenzen; 23

- Information und Betreuung von Planungsbetroffenen/Planungsbeteiligten (insbesondere Nachbarn und politische Gremien); 24

- Vorbereitung und Mitwirkung an den Verfahren zur Bauleitung; 25

26

- Vorbereitung und Mitwirkung an den Baugenehmigungsverfahren sowie weiterer Verfahren zur Einholung von erforderlichen Genehmigungen, Einwilligungen und Erlaubnissen für das Gesamtprojekt; 27
 - Vorbereitung und Führen aller Verhandlungen mit projektbezogener privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Bindungswirkung einschließlich der Verhandlungen zum Abschluss von Kreditverträgen und zum Abschluss von Vermietungs- und Kaufverträgen; 28
 - Übernahme der Öffentlichkeitsarbeit und des Projektmarketings im weitesten Sinne; 29
 - Erarbeitung von Vorschlägen zur Festlegung der Vertriebsstrategie; 30
 - Fortschreibung der Planungsziele und Klärung von Zielkonflikten; 31
 - laufende Information des Auftraggebers über die Projektentwicklung sowie Vorbereitung und rechtzeitiges Herbeiführen von Entscheidungen des Auftraggebers (vgl. § 6) und Vornahme von Mitwirkungshandlungen des Auftraggebers. 32
- Die technische, in § 4 des Vertrags geregelte Projektbetreuung umfasste folgende Tätigkeiten: 32
- Koordinierung und Überwachung der Erstellung der Grundlagenermittlung, der Vor- und Entwurfsplanung, der Genehmigungsplanung sowie die Ausführungsplanung; 33
 - Koordinierung und Überwachung der fristgerechten Einreichung der Bauanträge und sonstiger Anträge für erforderliche Genehmigungen, Erlaubnisse und Einwilligungen für das Gesamtprojekt; 34
 - Vorgabe der Bau- und Ausstattungsqualitäten (Baubeschreibung) in Zusammenarbeit mit den Architekten; 35
 - Auswahl von geeigneten technischen Projektsteuerern und Verhandlung von abschlussreifen Verträgen; 36
 - Koordinierung der fristgerechten Vergabe von Bauleistungen als Einzelgewerke und/oder GU-Vergabe. Hierzu gehört bei Ausfall oder Kündigung des Auftragnehmers (Einzelgewerk oder GU) die Koordinierung der Vergabe der noch zu erbringenden Bauleistungen als Einzel- oder GU-Vergabe; 37
 - Koordinierung der fristgerechten Beauftragung aller erforderlichen Leistungen an Architekten, Fachingenieure und Sonderfachplaner; 38
 - Koordinierung der fristgerechten Vergabe der Erschließungsmaßnahmen; 39
 - Veranlassung der Aufstellung und Überwachung konkreter, detaillierter Terminpläne, bezogen auf das Gesamtprojekt, die Einzelprojekte und die Projektbeteiligten; 40
 - Veranlassung der Überwachung und Dokumentation der Leistungserfüllung der Planer und sonstiger Projektbeteiligter; 41
 - Veranlassung der Durchführung von Ausführungs- und Qualitätskontrollen unter Einbindung von Controllern; 42

- Veranlassung, Koordinierung und Mitwirkung an technischen, behördlichen und rechtsgeschäftlichen Abnahmen; Veranlassung der Dokumentation von Sachmängeln gegen ausführende Unternehmer;	
- Dokumentation des Projektfortschritts; Veranlassung und Prüfung der Projektdokumentation der Projektbeteiligten;	44
- Koordinierung der Durchsetzung von Gewährleistungsansprüchen gegenüber den Projektbeteiligten in Zusammenarbeit mit den vom Auftraggeber beauftragten Architekten/Ingenieuren/Projektsteuerern.	45
Die wirtschaftliche Projektbetreuung umfasste nach § 5 des Vertrags das Erbringen kaufmännischer Leistungen für das Gesamtprojekt. Dazu gehörten insbesondere folgende Tätigkeiten:	46
- Aufstellung und Überwachung des Budgets (einschließlich Soll/Ist-Vergleich) sowie Erarbeitung und Fortschreibung der Liquiditätsplanung (vgl. § 7);	47
- Fortlaufende Überprüfung der Kostenermittlung der Projektbeteiligten, ggf. Veranlassung von erforderlichen Anpassungsmaßnahmen;	48
- Abwicklung der Finanzierung des Gesamtprojekts, insbesondere der Kreditverträge (einschließlich Koordinierung der Eigenmittelbereitstellung, Anforderung von notwendigen Kredittranchen, Anforderung von Bürgschaften und sonstigen Sicherheiten, Durchführung von Zinnsicherungsmaßnahmen);	49
- Führen der Projektbuchhaltung, Vorbereitung der Jahresabschlüsse;	50
- Durchführung des Zahlungsverkehrs;	51
- Überprüfung der Rechnungsprüfungen und Freigabe von Rechnungen;	52
- Veranlassung und Durchführung von Kostenkontrollen unter Einbindung von Controllern;	53
- Veranlassung der juristischen Projektbegleitung;	54
- Prüfung und Verhandlung von Nachtragsforderungen der Projektbeteiligten.	55
Den Auftragnehmern wurden zudem in § 6 näher geregelte Verpflichtungen zur Information des Auftraggebers und zur Vorlage von Entscheidungsvorschlägen auferlegt.	56
Als Vergütung der Auftragnehmer wurde in § 10 des Vertrags ein Pauschalhonorar in Höhe von 6 v. H. der GIK abzüglich des Pauschalhonorars, jedoch zuzüglich der jeweils gültigen Umsatzsteuer, vereinbart. Das Pauschalhonorar, das zu 60 v. H. der Klägerin zustand, war in 24 monatlichen Raten, beginnend ab dem 1. Oktober 2007, fällig. Die Höhe der monatlichen Raten bestimmte sich nach einem dem Vertrag als Anlage 2 beigefügten Zahlungsplan.	57
Beginn des Vertragsverhältnisses war nach § 13 Abs. 1 der 1. Oktober 2007. Enden sollte es nach vollständiger Erledigung der nach dem Vertrag einschließlich seiner Anlagen übernommenen Leistungen, gemäß § 13 Abs. 2 jedoch nicht vor der vollständigen Fertigstellung des Gesamtprojekts, der vollständigen Abwicklung der Vermarktung durch Vermietung und Verkauf und der vollständigen Beseitigung der bei der förmlichen Abnahme oder innerhalb der Gewährleistungszeit festgestellten Mängel.	58

Der Vertrag vom 3./10. Juni 2008 schloss nach der Präambel bzw. § 1 inhaltlich, rechtlich und zeitlich an einen Projektentwicklungs- und -betreuungsvertrag vom 3. Juli/ 10. Dezember 2002 an, der dadurch ersetzt werden sollte. Durch den Vertrag vom 3./10. Juni 2008 sollte im Verhältnis zur Vereinbarung aus dem Jahr 2002 eine neue vertragliche Regelung mit einer klarstellenden Honorar- und Abrechnungsgrundlage geschaffen werden. Unter dem 10. Dezember 2002 hatte die A B Projekt 1 GmbH als Zweitzeichnerin bereits am 3. Juli 2002 von der A B AG & Co. KG und der D Immobilien Holding GmbH – in getrennten Verträgen – unterschriebene Vereinbarungen unterzeichnet, durch die diese sich hinsichtlich des Projekts 1 zur Projektentwicklung und -abwicklung verpflichteten.

59

Dem Vertrag vom 3./10. Juni 2008 für das Projekt 1 entsprechend schloss die Klägerin auch inhaltsgleiche bzw. nahezu inhaltsgleiche Projektentwicklungs- und -betreuungsverträge für die Projekte 2 bis 12 mit Ausnahme des Projekts 8 ab. Die technische Projektbetreuung sollte z. T. auch die Betreuung und Kontrolle der Sonderwünsche von Käufern umfassen, wobei die dafür zu zahlende Vergütung in die Kosten der Sonderwünsche einzurechnen war (Projekte 2, 3, 4, 9 und 10). Die wirtschaftliche Projektbetreuung sollte z. T. auch die mit der Projektentwicklung in Zusammenhang stehende Entmietung eines schon vorhandenen Gebäudes umfassen (Projekt 2) oder – Projekte 5 bis 7, 11 und 12 – die Auswahl und Koordinierung des Vertriebs (Verkauf und Vermietung) und der Marketingmaßnahmen, die wohnungswirtschaftliche Abwicklung, insbesondere die Vorbereitung der Realteilung, Vorbereitungen zum Verkauf der Wohnungen mit Bildung von Wohneigentum (Abgeschlossenheitsbescheinigungen, Teilungserklärungen, Hausordnungen, Bezugsurkunden und Dienstbarkeiten) sowie aufgrund gesondert zu erteilender Vollmacht rechtsgeschäftliche Vertretung bei Abschluss des Kaufvertrags und die Abwicklung der geschlossenen Verträge einschließlich der Kauf- und Mietverträge unter Wahrung der Rechte und Pflichten des Auftraggebers. Weitergehend abweichend geregelt war die technische Projektbetreuung in dem das Projekt 12 betreffenden Vertrag.

60

Für die Projekte – mit Ausnahme des Projekts 8 – ergaben sich damit folgende Daten der Vertragsunterzeichnung, des Vertragsbeginns, der Laufzeit der Honorarraten und deren Anzahl:

61

Projekt	Unterzeichnung	Vertragsbeginn	Laufzeit/Honorarraten	Raten
1	3./10. Juni 2008	1. Oktober 2007	1. Oktober 2007 – 1. September 2009	24
2	3. Juni 2008	1. Oktober 2007	1. Oktober 2007 – 1. September 2009	24
3	3./10. Juni 2008	1. Januar 2008	1. Januar 2008 – 1. August 2009	20
4	3./10. Juni 2008	1. Januar 2008	1. Januar 2008 – 1. Dezember 2009	24
5	1./13. Juni 2007	1. Januar 2008	1. Januar 2008 – 1. Juni 2012	54
6	30. Juni 2008	1. Oktober 2007	1. Oktober 2007 – 1. März 2010	30

62

7	14. Sept. 2006	1. September 2006	1. September 2006 – 1. Februar 2009	30
9	3./12. Juni 2008	1. Oktober 2007	1. Oktober 2007 – 1. September 2010	36
10	3./10. Juni 2008	1. Januar 2008	1. Januar 2008 – 1. Juni 2010	30
11	22. Februar 2008	1. Januar 2008	1. Januar 2008 – 1. Dezember 2008	12
12	14./15. Febr. 2008	1. Januar 2008	1. Januar 2008 – 1. Dezember 2009	24

Den Regelungen in der Präambel, in § 1 und in § 10 Abs. 2 des Vertrags zu Projekt 1 vom 3./10 Juni 2008 zum Verhältnis dieses Vertrags zu das Projekt betreffenden vorangegangenen Vereinbarungen entsprechend enthielten auch die Projektentwicklungs- und -betreuungsverträge zu den Projekten 3, 4 und 10 entsprechende Regelungen (Projekte 3 und 4: Anschluss an den Projektinitiierungsvertrag vom 10./22. Mai 2006 nebst Ergänzungsvereinbarung vom 8. November 2006, Projekt 10: Anschluss an den Projektinitiierungsvertrag vom 8. Juni 2006 nebst Nachtrag vom 20./25. Juli 2007). Hinsichtlich des Projekts 7 kam es am 25. September 2008 zu einer Vereinbarung zwischen den Parteien des Vertrags vom 14. September 2006, wonach dieser bis zur Klärung, ob eine Änderung des Flächennutzungsplans erfolgen werde, ruhe und deshalb bis auf Weiteres keine Abschläge auf die Vergütung lt. § 10 des Vertrags fällig würden. Anlass dafür war ein seit Juli 2008 für das Objekt bestehender Planungsstopp, der sich daraus ergeben hatte, dass der Flächennutzungsplan – im Gegensatz zu der von der Projektgesellschaft beabsichtigten Wohnnutzung – ausschließlich eine Büronutzung von Gebäuden im ...vorsah.

63

Grundlage der Entwicklung des Projekts 8 war ein Projektentwicklungs- und Geschäftsbesorgungsvertrag zwischen der Klägerin, der D Immobilien Holding GmbH und der E Immobilien Beteiligungsgesellschaft mbH als Auftragnehmer und der A B Projekt 8 GmbH als Auftraggeber, der am 4. Februar 2005 abgeschlossen wurde. Aufgabe der Auftragnehmer war die zentrale Projektleitung nebst übergeordneter Koordination und Controlling. Die insoweit im Einzelnen zu erbringenden Leistungen der Auftragnehmer wurden in Abschnitt I. §§ 3 und 4 und Abschnitt II. §§ 2 und 3 des Vertrags geregelt. Das Grundhonorar sollte nach Maßgabe der Regelung in Abschnitt IV. und Anlage 3 zum Vertrag in 36 Raten von Januar 2005 bis Dezember 2007 an die Klägerin und die D Immobilien Holding GmbH ausgezahlt werden, daneben eine erfolgsabhängige Vergütung in zwölf Monatsraten im Jahr 2007. Der Vertrag begann rückwirkend mit dem Abschluss des Grundstückskaufvertrags (5. Dezember 2003) und sollte bis zum 31. Dezember 2007 laufen. Er sollte sich automatisch bis zur vollständigen Fertigstellung aller Blöcke inklusive der möglicherweise zurückgestellten Innenausbauten bzw. bis zur vollständigen Restabwicklung bezüglich der Vermarktung (Vermietung und Verkauf) und bis zur vollständigen Beseitigung der bei der förmlichen Abnahme oder innerhalb der Gewährleistungszeit festgestellten Mängel verlängern.

64

Nach Kündigung des Generalunternehmers übertrug die Projektgesellschaft der Klägerin durch Vereinbarung vom 14. Dezember 2007 Leistungen, die der Generalunternehmer hätte erbringen müssen (Koordination der Rechtsberatung, Finanzierung, Kundenbetreuung,

65

Neuvergabe restlicher Bauleistungen, Mängel- und Budgetverfolgung, Controlling und Berichtswesen). Zur Vergütung der deshalb bei der Klägerin erforderlichen Personalaufstockung vereinbarten die Projektgesellschaft und die Klägerin am 14. Dezember 2007 ein Pauschalhonorar in Höhe von 1.000.000 Euro, das zu gleichen Teilen in den Jahren 2007 und 2008 auszuzahlen war. Der Klägerin wurde überantwortet, hinsichtlich der vereinbarten Auszahlungsmodalitäten entsprechende Vorsorge (Rückstellungen) auch für Leistungen der Folgejahre zu treffen. Die Auszahlung der pauschalen Vergütung sollte nach Rechnungslegung durch die Klägerin am Ende jedes Monats in einer Rate von 500.000 Euro im Dezember 2007 und in elf monatlichen Raten von 41.660 Euro und einer Rate von 41.740 Euro, beginnend ab Januar 2008, erfolgen. Als Vertragsende wurde die Liquidation der Projektgesellschaft vereinbart.

Wegen der Einzelheiten des Inhalts der zwischen der Klägerin und den Projektgesellschaften abgeschlossenen Verträge wird auf Bl. 996 ff. der BP-Handakten Bezug genommen. 66

Die Klägerin nahm bezüglich der im Streitjahr erhaltenen Regieerlöse eine passive Rechnungsabgrenzung vor, die sich für die einzelnen Projekte wie folgt darstellt (BP-Handakten Bl. 426 ff., 331): 67

Projekt	Regieerlöse	abgegrenzter Betrag
1	525.600,00 Euro	179.437,00 Euro
2	513.600,00 Euro	128.400,00 Euro
3	1.124.100,00 Euro	1.066.800,00 Euro
4	490.800,00 Euro	73.442,00 Euro
5	3.000.000,00 Euro	237.600,00 Euro
6	722.000,04 Euro	50.187,00 Euro
7	831.320,00 Euro	822.644,03 Euro
8	505.000,00 Euro	336.667,00 Euro
9	981.600,00 Euro	39.793,00 Euro
10	2.224.000,00 Euro	897.191,98 Euro
11	437.000,00 Euro	129.232,00 Euro
12	1.389.122,20 Euro	1.066.686,20 Euro
		xxx Euro

68

Die Klägerin grenzte ferner Regieerlöse in Höhe von xxx Euro passiv ab, die erst im Januar 2009 zu zahlen, jedoch bereits im Streitjahr bei ihr eingegangen waren. Zusammen mit einem weiteren passiven Rechnungsabgrenzungsposten unter der Bezeichnung „NL Z-Land“ in Höhe von xxx Euro ergab sich zum 31. Dezember 2008 ein Gesamtbetrag an passiven Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe von xxx Euro.

Der Rechnungsabgrenzung lag eine Aufteilung der von der Klägerin zu erbringenden Leistungen in fünf Phasen zugrunde, während derer ein in einem Prozentsatz der Gesamtleistung darzustellender Anteil der Gesamtleistung zu erbringen war. Die Klägerin ging dabei davon aus, dass die von ihr geschuldeten Leistungen bei jedem Projekt in diesen fünf Phasen zu erbringen waren und der Prozentsatz für jede Phase bei jedem Projekt gleich war. Die Phasen und Prozentsätze bezeichnete bzw. bezifferte sie wie folgt:

- | | | |
|---|------|----|
| 1. Projektakquisition (Ende: Projektbeschluss/Abschluss Grundstückskaufvertrag): | 0 | 71 |
| % | | |
| 2. Projektinitiierung (Ende: Abschluss Vorplanung/endverhandelter Kreditvertrag): | 15 | 72 |
| % | | |
| 3. Projektvorbereitung (Ende: Vorlage Baugenehmigung): | 35 % | 73 |
| 4. Projektdurchführung (Ende: Übergabe Objekt an Nutzer/Investor): | 45 % | 74 |
| 5. Projektnachlauf (Ende: Ablauf der Gewährleistung): | 5 % | 75 |

In sog. Leistungsermittlungen bestimmte die Klägerin für jedes Projekt, bei dem sie für die im Streitjahr erhaltenen Regieerlöse einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten bildete, den Beginn, die Laufzeit und das Ende jeder Phase. Die Gesamtvergütung, d. h. auch die Vergütungen, die aufgrund früherer Vereinbarungen für das Projekt bereits gezahlt worden waren, verteilte sie entsprechend der Prozentsätze auf die jeweiligen Phasen. Sie ermittelte sodann einen als „Vortrag“ bezeichneten Betrag, der nach Abzug von der Gesamtvergütung den Betrag ergab, den sie auf das Streitjahr und die Folgejahre verteilte, um die Rechnungsabgrenzung vorzunehmen. Dies führte im Einzelnen bei den zwölf Projekten zu folgenden Berechnungen:

Beim Projekt 1 ging die Klägerin von Netto-GIK (GIK abzüglich Regiekosten) von 62.900.000 Euro aus (GIK lt. Objektkalkulation: 66.770.271 Euro). Der ihr (neben der D Immobilien Holding GmbH) zustehende Anteil am Gesamthonorar von 6 % (= 3.774.000 Euro) belief sich auf 2.264.400 Euro (zzgl. Umsatzsteuer), wovon sie aufgrund des Vertrags vom 3. Juli/10. Dezember 2002 bereits 1.212.066,68 Euro zzgl. Umsatzsteuer (22 monatliche Raten in Höhe von 55.093,93 Euro zzgl. Umsatzsteuer) erhalten hatte. Der verbleibende Betrag in Höhe von 1.052.333,32 Euro (zzgl. Umsatzsteuer) war in 24 monatlichen Raten, beginnend ab Oktober 2007, in Höhe von 43.800,00 Euro (zzgl. Umsatzsteuer) bei einer Schlussrate in Höhe von 44.933,32 Euro (zzgl. Umsatzsteuer) im September 2009 zu zahlen.

Die Klägerin verteilte das gesamte Honorar in Höhe von 2.264.400 Euro wie folgt auf die Laufzeit des Projekts:

Projektphase	Anteil		Beginn	Laufzeit	Betrag
Akquisition	0 %	0 Euro	01/2001	2 Monate	

Initiierung	15 %	339.660 Euro	03/2001	10 Monate	33.966 Euro
Vorbereitung	35 %	792.540 Euro	01/2002	70 Monate	11.322 Euro
Durchführung	45 %	1.018.980 Euro	11/2007	30 Monate	28.847 Euro
Nachlauf	5 %	13.220 Euro	05/2010	4 Monate	28.305 Euro
Leistungssumme	100 %	2.264.400 Euro		116 Monate	

Ende	Vortrag	2008	2009	2010
02/2001				
12/2001	339.660 Euro			
10/2007	792.540 Euro			
04/2010	211.267 Euro	346.163 Euro	346.163 Euro	115.388 Euro
08/2010				113.220 Euro
	1.343.467 Euro	346.163 Euro	346.163 Euro	228.608 Euro

80

Sie ging damit davon aus, dass sich das von der Projektgesellschaft, d. h. dem Auftraggeber, für die Projektdurchführung geschuldete Honorar, das sie auf einen Anteil von 45 % des Gesamthonorars schätzte, auf eine Vertragslaufzeit von 30 Monaten bezog. Danach hätte an sich ein Anteil von 40 % des auf die Projektdurchführung entfallenden Honorars (12 von 30 Monaten), d. h. ein Betrag von $(1.018.980 \text{ Euro} \times 0,4 =) 407.592 \text{ Euro}$, auf das Jahr 2008 entfallen müssen. Da die Klägerin den auf diese Phase entfallenden Monatsbetrag lediglich mit 28.847 Euro statt 33.966 Euro ansetzte, gelangte sie lediglich zu einem Betrag von $(28.847 \text{ Euro} \times 12 =) 346.163 \text{ Euro}$. Damit ergab sich für sie ein Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe von $([43.800 \text{ Euro} \times 12 =] 525.600 \text{ Euro} \text{ ./. } 346.163 \text{ Euro} =) 179.437 \text{ Euro}$. Der Ansatz eines Monatsbetrags in Höhe von 28.647 Euro resultierte daraus, dass die Klägerin die bis Ende 2007 erhaltenen Honorare, für die keine Rechnungsabgrenzung vorgenommen worden war und auch nicht mehr vorgenommen werden sollte, von den ab dem 1. Januar 2008 zustehenden Honoraren abgrenzen wollte $([1.018.980 \text{ Euro} \text{ ./. } 211.267 \text{ Euro} =] 807.713 \text{ Euro} : 28 \text{ Monate} = 28.846,89 \text{ Euro})$.

81

Beim Projekt 2 ging die Klägerin davon aus, dass die Honoraranteile für die Projekt-initiierung (Juli 2007 bis Februar 2008) mit einem Umfang von einem Sechstel (25.680 Euro von 154.080 Euro) und die dazu teilweise parallel verlaufende Projektvorbereitung (November 2007 bis Dezember 2008) in vollem Umfang im Streitjahr zu erbringen gewesen seien. Sie ermittelte daher den für dieses Projekt im Streitjahr erhaltenen Honoraren entsprechende Leistungen im Wert von $([1.027.200 \text{ Euro} \times 0,15 =] 154.080 \text{ Euro} : 6 =) 25.680 \text{ Euro} + (1.027.200 \text{ Euro} \times 0,35 =) 359.520 \text{ Euro}$, insgesamt mithin 385.200 Euro. Bezogen auf die im Streitjahr erhaltenen Honorare in Höhe von 513.600 Euro ergab sich so für sie ein

82

Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe von (513.600 Euro ./ 385.200 Euro =) 128.400 Euro.

Beim Projekt 3 bildete die Klägerin – wie beim Projekt 1 – im Hinblick auf die dem Vertrag vom 3./10. Juni 2008 vorangegangenen Vereinbarungen vom 10./22. Mai und vom 8. November 2006 ein Gesamthonorar in Höhe von (2.362.800 Euro + 1.778.326 Euro =) 4.141.126 Euro. Bezüglich der Phasen 2 bis 5 (Initiierung bis Nachlauf) ging sie von einer Laufzeit hinsichtlich der von ihr zu erbringenden Leistungen von 80 Monaten aus (Mai 2005 bis Juni 2012). Die Phase 2 war nach ihrer Leistungsermittlung im Januar 2006 abgeschlossen. Für die Phase 3 setzte sie einen Zeitraum von 36 Monaten an (Februar 2006 bis Januar 2009). Da ihr bis Ende 2007 aufgrund der Vereinbarungen aus dem Jahr 2006 bereits ein Honorar in Höhe von 2.362.800 Euro zugeflossen war, nach der Vereinbarung vom 8. November 2006 aber mit der förmlichen Festsetzung des Bebauungsplans nicht vor dem 30. April 2007 zu rechnen war, sie – die Klägerin – ihre Projektinitiierungsleistungen vollständig erbracht hatte und die Honorare ab dem 1. Dezember 2006 für Leistungen zur Optimierung der Bauvorbereitungsphase (vgl. Vereinbarung vom 8. November 2006) bzw. zur Projektentwicklung und -betreuung (vgl. Vertrag vom 3./10. Juni 2008) erhielt, ohne im Streitjahr diese Leistungen erbringen zu können, bildete sie für das gesamte ihr im Streitjahr zustehende und erhaltene Honorar in Höhe von 1.066.800 Euro einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten. 83

Auch für das Projekt 4 ermittelte die Klägerin aus dem ihr aufgrund der dem Vertrag vom 3./10. Juni 2008 vorangegangenen Vereinbarungen zustehenden Honorar und den ihr ab Januar 2008 bis Dezember 2009 zustehenden Honoraren ein Gesamthonorar in Höhe von 1.881.940 Euro, das sie unter Annahme einer Laufzeit von Phase 2 bis Phase 5 von 58 Monaten (Januar 2006 bis Oktober 2010) – allerdings unter partieller Überschneidung der Phasen – auf diese Laufzeit verteilte. Dabei ermittelte sie für die bis einschließlich Februar 2008 angesetzte Phase 3 einen auf das Streitjahr entfallenden Anteil des Werts der von ihr erbrachten Leistungen von rd. einem Sechzehntel, d. h. von $([1.881.940 \text{ Euro} \times 0,35 =] 658.679 \text{ Euro} \times 0,0622 =) 40.970 \text{ Euro}$ und für die bis einschließlich März 2010 angesetzte Phase 4 einen auf das Streitjahr entfallenden Anteil des Werts der von ihr erbrachten Leistungen von vier Neunteln, d. h. von $([1.881.940 \text{ Euro} \times 0,45 =] 846.873 \text{ Euro} : 9 \times 4 =) 376.888 \text{ Euro}$, zusammen mithin von 417.358 Euro. Angesichts im Streitjahr eingegangener Erlöse in Höhe von 490.800 Euro bildete die Klägerin einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten von (490.800 Euro ./ 417.358 Euro =) 73.442 Euro. 84

Für das Projekt 5 legte die Klägerin der Leistungsermittlung eine Laufzeit von Januar 2008 (Beginn Phase 2) bis Dezember 2014 (Ende Phase 5) zugrunde. Die Phasen wiesen in zeitlicher Hinsicht teilweise Überschneidungen, teilweise auch Unterbrechungen auf. Als Wert der von ihr im Streitjahr erbrachten Leistungen ermittelte sie entsprechend den von ihr für die Phasen angesetzten Wertschöpfungsanteilen und der Laufzeit der jeweiligen Phase einen Betrag von insgesamt 2.762.400 Euro. Nach Abzug dieses Betrags von den im Streitjahr erhaltenen Regieerlösen in Höhe von 3.000.000 Euro ergab sich ein Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe von 237.600 Euro. 85

Bei dem Projekt 6 ging die Klägerin von einem Zeitraum bezüglich der von ihr zu erbringenden Leistungen ab der Phase 2 bis zum Abschluss der Phase 5 von 47 Monaten aus (November 2007 bis September 2011), wobei die Phase 3 sich mit den Phasen 2 und 4 überschneidet. Für die Phasen 2 und 3 ermittelte die Klägerin von ihr erbrachte Leistungen im Wert von 671.813 Euro. Davon entfiel ein Betrag von 40.103 Euro auf die Phase 2. Deren Laufzeit schätzte die Klägerin auf 29 Monate, beginnend im November 2007 und endend im März 2010. Von dem entsprechend dem Anteil von 15 % für diese Phase auf das 86

5. Projekt- nachlauf	5 %	178.140 Euro	01/2013	6 Mon.	29.690 Euro	06/13	
Leistungs- summe	100 %	3.562.800 Euro					1.900.160 Euro

Im Hinblick auf den seit Juli 2008 für dieses Projekt bestehenden Planungsstopp und die deshalb vereinbarte Einstellung der Honorarzahungen ab August 2008 grenzte die Klägerin den nach Ausbuchung eines Betrags von 8.675,97 Euro (Ausb. Regiek. 07/08 Köki Rest) verbleibenden Restbetrag der Honorarzahungen für Januar bis Juli 2008 von 822.644,03 Euro in voller Höhe ab.

96

Für das Projekt 8 erhielt die Klägerin abweichend von der Vereinbarung über Zusatzleistungen und deren Vergütung im Zusammenhang mit der Kündigung des Generalunternehmers vom 14. Dezember 2007 im Streitjahr nicht 500.000 Euro als für den Mehraufwand vereinbartes Honorar (1.000.000 Euro), sondern 505.000 Euro. In der Leistungsermittlung für dieses Projekt ging die Klägerin davon aus, dass sie die ihr übertragenen Zusatzleistungen beginnend ab Januar 2007 bis Ende 2010 erbracht haben werde. Als Wert der bis zum Beginn des Streitjahres erbrachten Leistungen setzte sie einen Betrag in Höhe von 495.000 Euro an. Den verbleibenden, im Streitjahr erhaltenen Betrag verteilte sie zu gleichen Teilen auf die Jahre 2008 bis 2010 und grenzte deshalb insoweit einen Betrag in Höhe von $([505.000 \text{ Euro} : 3 =] 168.333 \text{ Euro} \times 2 =) 336.667 \text{ Euro}$ ab.

97

Bei dem Projekt 9 nahm die Klägerin zwei Leistungsermittlungen vor, weil es über die im Vertrag vom 3./12. Juni 2008 zugrunde gelegten GIK von 86.050.134 Euro hinaus zu deren Erhöhung gekommen war. Auf der Grundlage der ursprünglich angesetzten GIK ermittelte sie als Wert der von ihr im Streitjahr erbrachten Leistungen einen Betrag von 883.875 Euro (Anteil Phase 2 [Mai 2007 bis Februar 2008]: 201.969 Euro, Anteil Phase 3 [Januar 2008 bis Juni 2009]: 681.907 Euro). Der Leistungsermittlung für den Wert der Leistungen, für die sie aufgrund der Erhöhung der GIK Anspruch auf ein Honorar von 151.127 Euro hatte, legte sie diesen Betrag zugrunde. Dabei ging sie davon aus, dass ihre Leistungen bezüglich der Phase 2 – anders als bei der Leistungsermittlung bezüglich des ursprünglich vereinbarten Honorars – ausschließlich im Streitjahr erbracht wurden. Die Laufzeit der Phase 3 nahm sie dagegen – wie bei der Leistungsermittlung bezüglich des ursprünglich vereinbarten Honorars – ebenfalls mit einem Zeitraum von Januar 2008 bis Juni 2009 an. Entsprechend der Verteilung des Zusatzhonorars auf die Phasen und deren Laufzeiten ermittelte sie so einen Wert der im Streitjahr erbrachten Leistungen von 57.932 Euro. Den Gesamtwert dieser Leistungen von $(883.875 \text{ Euro} + 57.932 \text{ Euro} =) 941.798 \text{ Euro}$ zog sie von den im Streitjahr vereinnahmten Honorarzahungen von 981.600 Euro ab und gelangte dadurch zu einem abzugrenzenden Betrag von 39.793 Euro.

98

Den passiven Rechnungsabgrenzungsposten für das Projekt 10 ermittelte die Klägerin wie folgt: Für die Phasen 2 und 3 (Projektinitiierung und -vorbereitung) ermittelte sie einen Wert der von ihr bis Ende 2007 erbrachten, als „Vortrag“ bezeichneten Leistungen in Höhe von 3.153.600 Euro. Diesen Wert zog sie von den bis Ende 2007 erhaltenen Honoraren ab, die sich nach dem Erlöskonto (Konto 4406 Erlöse Regiek. Projekt 10) auf 3.550.499,98 Euro beliefen. Dadurch ergab sich ein Erlösüberhang von $(3.550.499,98 \text{ Euro} /. 3.153.600 \text{ Euro} =) 396.899,98 \text{ Euro}$. Die Klägerin ermittelte ferner als Wert der im Jahr 2008 erbrachten

99

Leistungen der Phase 3 einen Betrag von $(93.746,33 \text{ Euro} \times 12 =) 1.124.956 \text{ Euro}$. Diesen Wert erhöhte sie um das zusätzliche Honorar in Höhe von 598.752 Euro , das sich aufgrund einer Erhöhung der GIK ergeben hatte. Den sich danach ergebenden Betrag von $(1.124.956 \text{ Euro} + 598.752 \text{ Euro} =) 1.723.708 \text{ Euro}$ zog sie von den im Jahr 2008 erhaltenen Regieerlösen in Höhe von $([6 \times 175.200 \text{ Euro} =] 1.051.200 \text{ Euro} + 25.200 \text{ Euro} [Nachberechnung] = 1.076.400 \text{ Euro} + [6 \times 179.400 \text{ Euro} =] 1.076.400 \text{ Euro} + 71.200 \text{ Euro} =) 2.224.000 \text{ Euro}$ ab. Dadurch ergab sich ein weiterer Erlösüberhang von $(2.224.000 \text{ Euro} ./ 1.723.708 \text{ Euro} =) 500.292 \text{ Euro}$. Den Gesamtbetrag der Erlösüberhänge in Höhe von $(396.899,98 \text{ Euro} + 500.292 \text{ Euro} =) 897.191,98 \text{ Euro}$ grenzte sie passiv ab.

Beim Projekt 11 ging die Klägerin davon aus, bis zum Ablauf des Streitjahres lediglich die in den Phasen 2 und 3 zu erbringenden Leistungen vollständig, die Leistungen der Phase 4 dagegen nur zu 10/12teln (Phasenlaufzeit: März 2008 bis Dezember 2009) erbracht zu haben. Nach den von ihr für die Phasen zugrunde gelegten Prozentsätzen und den sich danach ergebenden Honoraranteilen ergab sich ein im Jahr 2008 erbrachter Wert der Leistungen von 308.168 Euro bei von der Auftraggeberin vorgenommenen Honorarzahungen von 437.400 Euro . Den Differenzbetrag von 129.232 Euro grenzte die Klägerin passiv ab. 100

Die von der Klägerin nach Umrechnung der für das Projekt 12 im Streitjahr erhaltenen Regieerlöse ... in Euro beliefen sich auf einen Gesamtbetrag von $1.389.122,20 \text{ Euro}$. Die Klägerin ging davon aus, lediglich einen Teil der in Phase 2 (Projektinitiierung) zu erbringenden Leistungen bis zum 31. Dezember 2008 erbracht zu haben. Deren Wert ermittelte sie in der Weise, dass sie den auf diese Phase entfallenden Honoraranteil von $(3.908.319 \text{ Euro} \times 0,15 =) 586.248 \text{ Euro}$ auf die angenommene Laufzeit dieser Phase von 20 Monaten (Februar 2008 bis September 2009) verteilte, sodass auf das Streitjahr ein Betrag von $([586.248 \text{ Euro} : 20 =] 29.312,40 \text{ Euro} \times 11 =) 322.436 \text{ Euro}$ entfiel. Der für dieses Projekt gebildete Rechnungsabgrenzungsposten belief sich daher auf $(1.389.122,20 \text{ Euro} ./ 322.436 \text{ Euro} =) 1.066.686,20 \text{ Euro}$. 101

Wegen weiterer Einzelheiten der Rechnungsabgrenzung wird auf die Erlöskonten und Leistungsermittlungen verwiesen (BP-Handakten Bl. 366 – 369, 373, 377 – 381, 383 – 386, 390 – 391, 426, 429 – 431, 435, 438 – 440, 442 – 443, 451, 453, 492 – 493). 102

Die Klägerin ermittelte in ihrer Gewinn- und Verlustrechnung für das Streitjahr einen Jahresüberschuss in Höhe von xxx Euro. Im Anhang zum Jahresabschluss per 31. Dezember 2008 erläuterte sie zu den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Abschnitt III.), dass im Geschäftsjahr erstmalig eine Abgrenzung der Umsatzerlöse nach erbrachten Leistungen erfolgt sei. Für noch nicht erbrachte Leistungen seien ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe von xxx Euro und eine sonstige Rückstellung in Höhe von xxx Euro gebildet worden. Die Klägerin wies in der Bilanz auf den 31. Dezember 2008 allerdings als passiven Rechnungsabgrenzungsposten einen Betrag von xxx Euro aus. Darin sind neben einem passiven Rechnungsabgrenzungsposten „NL Z Land“ in Höhe von xxx Euro Abgrenzungsposten für bereits im Dezember 2008 erhaltene, jedoch erst im Januar 2009 fällige Honorare in Höhe von xxx Euro enthalten. Auf die Rechnungsabgrenzung für die zwölf Projekte entsprechend den Leistungsermittlungen entfiel damit ein Betrag von (xxx Euro ./ xxx Euro ./ xxx Euro =) xxx Euro (vgl. auch Anlage 5/16 zum Prüfungsbericht zum Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2008). Bei dem Unterschiedsbetrag zu dem in Abschnitt III. des Anhangs zum Jahresabschluss genannten Betrag von xxx Euro handelt es sich um den Betrag, den die Klägerin aufgrund der Erhöhung der GIK für das Projekt 3 abgegrenzt hatte (BP-Handakten Bl. 368, 493), ohne diese Abgrenzung im Erlöskonto (Konto 4404 Erlöse Regiek. Projekt 3, BP-Handakten Bl. 430) auszuweisen. 103

Der Beklagte stellte die von der Klägerin in ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr erklärten Besteuerungsgrundlagen durch Bescheid vom 5. März 2010, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, gesondert und einheitlich fest. Der Bescheid wurde auf Einspruch der Klägerin durch Bescheid vom 1. April 2010 geändert. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb dabei bestehen. 104

Das Finanzamt (FA) für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Y-Stadt führte in der Zeit vom 2. November 2009 bis zum 9. November 2011 bei der Klägerin eine Betriebsprüfung durch, die u. a. die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften und die Gewerbesteuer für das Streitjahr umfasste. Nachdem der Prüfer Zweifel an der Zulässigkeit der in Höhe von insgesamt xxx Euro gebildeten passiven Rechnungsabgrenzungsposten geäußert hatte, gab die Prozessbevollmächtigte der Klägerin in deren Auftrag am 7. Juli 2011 eine Stellungnahme dazu ab. Darin erläuterte sie, dass die in den Leistungsermittlungen angesetzten Phasenlaufzeiten nach der Größe des jeweiligen Projekts (und anderen, nicht benannten Faktoren [„etc.“]) bestimmt worden seien. Die für die Phasen angesetzten Laufzeiten basierten auf Erfahrungswerten für Projekte derselben Größenordnung. Den Verträgen zwischen der Klägerin und den Projektgesellschaften lägen Terminpläne zugrunde. Für jede Projektphase sei ein bestimmter Zeitraum vereinbart. Dadurch werde die von der Klägerin in dieser Phase zu erbringende Leistung diesem Zeitraum zugeordnet. Die Klägerin sei – wie § 6 Nr. 2 des Vertrags betreffend das Projekt 11 beispielhaft zeige – verpflichtet, die Auftraggeberin über Planabweichungen zu unterrichten. Somit, so die Prozessbevollmächtigte der Klägerin in der Stellungnahme weiter, gingen die Vertragsparteien zunächst von festen Zeiträumen aus, auf die das geleistete Entgelt entfalle. Damit werde durch den jeweiligen Projektentwicklungs- und -betreuungsvertrag für die von der Klägerin zu erbringenden Leistungen ein bestimmter Zeitraum i. S. von § 250 Abs. 2 HGB bzw. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bestimmt. Allein die Möglichkeit, dass aufgrund unvorhergesehener Umstände die vereinbarte Leistungszeit nicht eingehalten werden könne, rechtfertige es nicht, die Vereinbarungen der Vertragsparteien nicht als bindend zu erachten und damit nicht – über die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens – auch der Besteuerung zugrunde zu legen. Jedenfalls ergebe sich aber aus den in den Verträgen geregelten Zeitplänen für die Leistungserbringung ein für die Anwendung der genannten Vorschriften hinreichend konkreter, für die Rechnungsabgrenzung ausreichender Mindestzeitraum. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Stellungnahme verwiesen (BP-Handakten Bl. 321 ff.). 105

Der Prüfer hielt dagegen im Bericht vom 19. Dezember 2011 an seiner Auffassung fest, dass die anhand der Leistungsermittlung gebildeten passiven Rechnungsabgrenzungsposten nicht hätten passiviert werden dürfen. Die den Projektentwicklungs- und -betreuungsverträgen beigefügten Pläne für die Honorarzahungen stünden in keinem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit den von der Klägerin zu erbringenden Leistungen. Für die Honorare sei auch kein bestimmter Ertragszeitpunkt definiert. Die Verträge ließen keine Berechnung eines zweifelsfrei festzulegenden Zeitraums für die von der Klägerin zu erbringenden Leistungen zu. Aus ihnen ergebe sich weder eine gesonderte Gewichtung und Verteilung der Entgelte auf einzelne Leistungen und Leistungsphasen noch eine Anknüpfung an den Fortschritt der Planung und Durchführung des Objekts. Die Leistungsermittlungen beruhten sämtlich lediglich auf Schätzungen. Die Grundlage dafür habe die Klägerin während der Betriebsprüfung nicht offengelegt. Der Prüfer hielt dagegen die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für Erfüllungsrückstand zum 31. Dezember 2008 für gegeben. Deren Höhe könne, so der Prüfer, allerdings nur geschätzt werden, weil die Klägerin die für eine konkrete Berechnung erforderlichen Nachweise nicht erbracht habe. Ihm, dem Prüfer, sei eine eigene Ermittlung mangels Kostenträger- und Kostenstellenrechnungen, Kosten- und 106

Budgetplanungen, Nachweisen über die Gewichtung der Anteile der einzelnen Phasen und sonstiger zweckdienlicher Aufzeichnungen nicht möglich. Es könne auch nicht überprüft werden, ob die für die Bildung der passiven Rechnungsabgrenzungsposten zugrunde gelegten Annahmen sach- und ermessensgerecht seien. Da gleichwohl zum Stichtag von einem Rückstand der von der Klägerin bis dahin zu erbringenden Leistungen im Verhältnis zu den bereits erhaltenen Honoraren bei einzelnen Projekten grundsätzlich auszugehen sei, schätzte er die Rückstellung auf 2.500.000 Euro. Wegen der Einzelheiten der Auflösung der passiven Rechnungsabgrenzungsposten wird auf die Tz. 2.3 und die Anlagen 2, 5 und 9 Bezug genommen.

Die Klägerin nahm dazu mit Schreiben vom 22. Dezember 2011 Stellung, in dem sie unter Verweis auf eine beigefügte gutachtliche Stellungnahme vom 20. Dezember 2011 die Auffassung vertrat, dass es sich bei den Honorarzahungen um Abschlagszahlungen handele, die als „erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen“ i. S. von § 266 Abs. 3 C. Nr. 3 HGB erfolgsneutral zu passivieren seien. Wegen der dafür angeführten Begründung wird auf die gutachtliche Stellungnahme verwiesen. 107

Der Beklagte folgte dagegen der Rechtsauffassung des Prüfers und stellte deshalb die Einkünfte der Klägerin für 2008 durch Bescheid vom 13. Juni 2012 entsprechend der Berechnung in Anlage 9 des BP-Berichts fest. Den Vorbehalt der Nachprüfung hob er auf. 108

Die Klägerin legte gegen diese Bescheide am 10. Juli 2012 Einspruch ein, mit dem sie geltend machte, dass sich ihre ursprüngliche Annahme einer Projektlaufzeit von zwei bis drei Jahren als nicht (mehr) zutreffend herausgestellt habe. Die tatsächliche Laufzeit der Projekte habe den Zeitraum der Honorarzahungen regelmäßig übertroffen. Da sie jedoch bereits seit geraumer Zeit im Bauwesen tätig sei und deshalb Kenntnisse von den in der Baubranche bei der Größe und Art nach vergleichbaren Projekten „allgemeingültigen Zeiträumen“ habe, sei sie bestrebt, die Festlegungen so präzise wie möglich anzustellen. Aufgrund ihrer ausgeprägten Erfahrungen könne sie die Projekte abhängig von ihrer Art und Größe typisieren und dementsprechend einen Leistungszeitraum bestimmen. Bei jedem Projekt habe sie die verbleibende Projektdauer stets zum Ende eines Geschäftsjahres anhand von Erfahrungswerten objektiviert. Dies lasse sich aus den Anpassungen der Restlaufzeiten eindeutig ersehen. Es handele sich dabei mithin nicht um unkontrollierbare Schätzungen, so dass die zeitraumbezogen geschuldete Leistungserbringung im Streitfall dem Begriff „bestimmte Zeit“ in § 250 Abs. 2 HGB bzw. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG gerecht werde. Hilfsweise sei die Rückstellung für Erfüllungsrückstand mit einem Betrag in Höhe von 90 % der strittigen passiven Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen. Wegen weiterer Einzelheiten der Einspruchsbegründung wird auf das Einspruchsschreiben und das Schreiben vom 23. Februar 2015 Bezug genommen. 109

Der Beklagte wies den Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 1. September 2015, auf die verwiesen wird, als unbegründet zurück. 110

Die Klägerin hat daraufhin Klage erhoben, mit der sie unter Anknüpfung an ihr Vorbringen während der Betriebsprüfung und des Einspruchsverfahrens an ihrer Rechtsauffassung festhält. Sie ist der Ansicht, dass der Zeitraum, in dem sie nach dem Bilanzstichtag noch vertraglich geschuldete Leistungen zu erbringen habe, von einem Dritten auf der Grundlage der vertraglich vereinbarten zeitlichen Rahmenbedingungen mit den externen Werkunternehmern bzw. Werkdienstleistern bestimmt werden könne. Damit sei dem Erfordernis für die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens Genüge getan, dass Einnahmen vor dem Abschlussstichtag vorlägen, die Erträge für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellten. Dementsprechend ergebe sich die „bestimmte Zeit“ i. S. von § 5 111

Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG aus der Projektplanung, weil diese auf den vertraglich vereinbarten zeitlichen Rahmenbedingungen mit den externen Werkunternehmern bzw. Werkdienstleistern basiere. Jedenfalls seien im Hinblick auf die Regelung zur vollständigen Beendigung der Projektentwicklungs- und -betreuungsverträge, wie sie üblicherweise in § 13 Abs. 2 des jeweiligen Vertrags enthalten sei, die monatlichen Zahlungen der Projektgesellschaften bis zum Ende des Vertragsverhältnisses als bloße Abschlagszahlungen einzuordnen, die von dem Auftraggeber im Sinne eines zeitlich orientierten Zahlungsplans ohne Rücksicht auf tatsächlich erbrachte Einzelleistungen zu erbringen seien. Die Abschlagszahlungen sollten lediglich einen kontinuierlichen Zahlungsfluss über die Dauer des Projekts hinweg sicherstellen. Diese Abschlagszahlungen könnten nachträglich – und zwar in Ansehung aller bis dahin erbrachten Abschlagszahlungen – betragsmäßig wieder korrigiert werden. Zur Wahrung des Realisationsprinzips seien die bis zum Abschlussstichtag des Streitjahres erhaltenen Abschlagszahlungen insoweit mittels eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens abzugrenzen, als diese Erträge darstellten, die durch ihre, der Klägerin, erst nach dem Abschlussstichtag erbrachten Gegenleistungen realisiert würden. Vor dem Hintergrund des Realisationsprinzips sei es nicht sachgerecht, den Anteil der Regieerlöse, der sich als Überzahlung darstelle, bereits im Streitjahr als Ertrag auszuweisen. Wegen weiterer Einzelheiten des Vorbringens der Klägerin im Klageverfahren wird auf die Klageschrift sowie die Schriftsätze vom 22. Dezember 2015, vom 5. Juli 2016 und vom 10. Juli 2020, jeweils nebst Anlagen, Bezug genommen.

Die Klägerin beantragt, 112

1. den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008 vom 13. Juni 2012 in der Gestalt der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 1. September 2015 dahin zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf den Betrag vermindert werden, der sich – bei entsprechender Änderung der Gewerbesteuerrückstellung – bei einer Gewinnerhöhung von lediglich 160.077 Euro statt 2.688.157,21 Euro ergibt, 113

2. hilfsweise, die Revision zuzulassen. 114

Der Beklagte beantragt, 115

1. die Klage abzuweisen, 116

2. hilfsweise, die Revision zuzulassen. 117

Er hält an seiner in den Einspruchsentscheidungen vertretenen Rechtsauffassung fest. Wegen weiterer Einzelheiten seines Vorbringens im Klageverfahren wird auf seinen Schriftsatz vom 16. Februar 2016 nebst Anlagen verwiesen. 118

Das Gericht hat die den Streitfall betreffenden Steuerakten des Beklagten einschließlich der Handakten des Prüfers des FA für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Mönchengladbach beigezogen. 119

Entscheidungsgründe 120

I. Die Klage ist unbegründet. 121

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008 vom 13. Juni 2012 weist keinen Rechtsfehler zum Nachteil der Klägerin auf. Er verletzt sie daher nicht in ihren Rechten und war deshalb nicht nach § 100 Abs. 1 Satz 1, 122

Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu ändern.

Der Beklagte hat – den Feststellungen und der Rechtsauffassung des Prüfers des FA für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Y-Stadt folgend – zu Recht den von der Klägerin gebildeten passiven Rechnungsabgrenzungsposten insoweit aufgelöst, als dieser Rechnungsabgrenzungsposten für die Projekte 1 bis 12 in Höhe von zusammen xxx Euro umfasste. 123

1. Nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG sind als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite nur Einnahmen vor dem Abschlussstichtag anzusetzen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. 124

a) § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG soll gewährleisten, dass ein vom Steuerpflichtigen bezogenes Entgelt für eine von ihm noch zu erbringende zeitbezogene Gegenleistung erst nach der Leistungserbringung durch Auflösung des Rechnungsabgrenzungspostens vereinnahmt wird. Die Zeitbezogenheit der Gegenleistung folgt daraus, dass die Einnahmen – wie es in der Vorschrift heißt – Ertrag „für eine bestimmte Zeit“ nach dem Abschlussstichtag darstellen müssen. Was darunter zu verstehen ist, ist mangels weiterer Erläuterung im Normtext anhand des Normzwecks zu bestimmen. Dieser ist darin zu sehen, dass Einnahmen, die der zu einer Sach- oder Dienstleistung verpflichtete Steuerpflichtige vor vollständiger Erbringung der von ihm geschuldeten Leistung und damit vorab erhält, entsprechend dem Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2, Nr. 5 HGB) erst dann bilanziell als Ertrag ausgewiesen werden, wenn der Steuerpflichtige seine Sach- oder Dienstleistung erbracht hat. Ist der Zeitraum unbekannt, über den hinweg die geschuldete Leistung erbracht werden muss, steht nicht fest, in welchem Umfang die erhaltene Einnahme zu Ertrag geworden ist. Um einen willkürlichen Gewinnausweis zu vermeiden, setzt das Gesetz deshalb voraus, dass die bereits vergütete Leistung für einen bestimmten Zeitraum geschuldet wird; die Vorschrift dient damit der erforderlichen Objektivierung der Rechnungslegung (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 9. Dezember 1993 IV R 130/91, Bundessteuerblatt – BStBl – II 1995, 202; zum Objektivierungsgedanken auch Bundestags-Drucks. IV/171, S. 174 zu § 145 Abs. 9 des Aktiengesetzes 1965). 125

Wird auf die Abgrenzung von Einnahmen aus diesem Grunde verzichtet, hat dies andererseits aber zur Folge, dass sie sogleich als Ertrag in Erscheinung treten, obwohl der Empfänger die geschuldete Leistung noch nicht erbracht hat. Dem kann nicht mit der Passivierung einer entsprechenden Verbindlichkeit begegnet werden, weil diese als Sachleistungsverpflichtung mit dem Erfüllungsaufwand bewertet werden müsste, nicht aber mit den erhaltenen Einnahmen. Beiden Gesichtspunkten ist bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „bestimmte Zeit“ Rechnung zu tragen (vgl. nochmals BFH-Urteil vom 9. Dezember 1993 IV R 130/91, BStBl II 1995, 202; ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 15. März 1995 IV B 2 – S 2133 – 5/95, BStBl I 1995, 183; Bauer in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 5 Rn. F 43, wonach sich aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift über Rechnungsabgrenzungsposten ergibt, dass § 5 Abs. 5 EStG restriktiv angelegt ist, was auch im Wortlaut dieser Vorschrift zum Ausdruck komme [„sind **nur** anzusetzen“]; Marx/Löffler, Der Betrieb – DB – 2015, 2765, 2767, die unter Verweis auf das Tatbestandsmerkmal „nur“ zutreffend folgern, dass die Regelung in § 5 Abs. 5 EStG abschließend ist und als steuerliche Sondernorm einer abweichenden Interpretation handelsrechtlicher Vorschriften vorgeht). 126

Als Zeitmaßstab kann daher nur eine Größe anerkannt werden, die nicht von vorn-herein Zweifel über Beginn und Ende des Zeitraums aufkommen lässt. Solche Zweifel bestehen nicht, wenn die Gegenleistung für einen kalendermäßigen Zeitraum geschuldet wird (vgl. 127

BFH-Beschluss vom 3. November 1982 I B 23/82, BStBl II 1983, 132 m. w. N.). Als „bestimmte Zeit“ anerkannt ist aber auch ein nach eindeutigen Maßstäben berechenbarer Zeitraum, ferner ein Mindestzeitraum, der sich für die Leistungserbringung durch den Sach- oder Dienstleistungsschuldner berechnen lässt (vgl. Herzig/A. Söffing, Betriebs-Berater – BB – 1963, 465). Beim Ansatz eines Mindestzeitraums als „bestimmte Zeit“ lässt sich zwar nicht ausschließen, dass die Gegenleistung über einen längeren Zeitraum hinweg erbracht wird, doch entspricht dies eher dem mit der Einrichtung passiver Rechnungsabgrenzungsposten verfolgten Ziel als der sofortige Ausweis der Einnahmen als Ertrag, sofern nur durch die Art der Berechnung eine willkürliche Beeinflussung des Gewinns ausgeschlossen wird. Ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten darf daher in diesem Fall gebildet werden, wenn sich aus einem Rechtsvorgang eindeutige Anhaltspunkte für die Berechnung eines Mindestzeitraums gewinnen lassen (vgl. wiederum BFH-Urteil vom 9. Dezember 1993 IV R 130/91, BStBl II 1995, 202 m. w. N.).

Ein Rechnungsabgrenzungsposten, der anhand einer individuellen Schätzung der Dauer der vom Steuerpflichtigen zu erbringenden Gegenleistung gebildet wird, kann dagegen nicht anerkannt werden, weil es dann an der erforderlichen Objektivierung der Rechnungslegung fehlt. Anerkannt werden kann ein Rechnungsabgrenzungsposten, der auf einer Schätzung der Dauer der vom Steuerpflichtigen zu erbringenden Gegenleistung beruht, nur, wenn die Schätzung aufgrund allgemeingültiger Maßstäbe erfolgt (vgl. BFH-Urteile vom 24. März 1982 IV R 96/78, BStBl II 1982, 643; vom 3. Mai 1983 VIII R 100/81, BStBl II 1983, 572; vom 9. Dezember 1993 IV R 130/91, BStBl II 1995, 202; vom 14. Oktober 1999 IV R 12/99, BStBl II 2000, 25, und vom 7. März 2007 I R 18/06, BStBl II 2007, 697; Hennrichs in Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, 2013, § 250 Rn. 26, 28 f.; Bauer in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 5 Rn. F 102; Ritzrow, Steuerliche Betriebsprüfung 1998, 10, 12; Marx/Löffler, DB 2015, 2765, 2768; a. A. Beisse in Festschrift für Wolfgang Dieter Budde, 1995, 67, 83, wonach eine fundierte Schätzung des maßgebenden Zeitraums genügen soll). Nicht eindeutig feststehend ist ein Zeitraum, dessen Ende nur durch ein künftiges Ereignis bestimmt wird, dessen Eintrittszeitpunkt noch nicht feststeht. Die bestimmte Zeit muss sich direkt aus dem zugrunde liegenden Sachverhalt ergeben. Es genügt nicht, dass der zur Leistung Verpflichtete *beabsichtigt*, die Leistung in diesem Zeitraum zu erbringen; vielmehr hat aus der Vereinbarung der an dem Sachverhalt Beteiligten oder aus den Umständen des Sachverhalts hervorzugehen, dass die Leistung, für die die Ausgabe vor dem Bilanzstichtag getätigt wurde, oder die Leistung, für die die Einnahme vor dem Bilanzstichtag empfangen wurde, sich auf eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag bezieht (so zutreffend Hömberg/König/Weber in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 250 HGB Rz. 27 f.; Schubert/Waubke in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 11. Aufl., § 250 Rz. 21; Bauer in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 5 Rn. F 100, der zu Recht darauf hinweist, dass es nicht ausreicht, dass das Ende der Zeit durch ein künftiges, terminlich noch ungewisses Ereignis bestimmt sei).

b) Nach diesen Grundsätzen hat der BFH die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens in folgenden Fällen anerkannt:

- Einmalige Zahlung für die zeitlich unbegrenzte Nutzung eines Grundstücks, die als Kapitalwert einer sog. ewigen Rente aufzufassen war und bei der sich beim Ansatz eines Kapitalisierungszinssatzes von 4 v. H. ein Zeitraum von 25 Jahren ergab (Urteile vom 17. Oktober 1968 IV 84/65, BStBl II 1969, 180; vom 24. März 1982 IV R 96/78, BStBl II 1982, 643, und vom 9. Dezember 1993 IV R 130/91, BStBl II 1995, 202).

- Einmalige Baukostenzuschüsse, die eine GmbH von ihren Abnehmern für die Einrichtung von Gasanschlüssen erhielt, weil die Eigenbetriebsverordnung vom 24. November 1938 für vergleichbare Eigenbetriebe die Bildung einer jährlich mit 1/20stel aufzulösende Rückstellung vorsah (Urteil vom 23. Februar 1977 I R 104/75, BStBl II 1977, 392).
- Gebühren, die sich aufgrund der Laufzeit von Verträgen abgrenzen ließen (Urteil vom 19. Januar 1978 IV R 153/72, BStBl II 1978, 262). 132
- Einmalige Entschädigung für die Übernahme einer zeitlich nicht begrenzten „Unterlassungslast“, bei der sich jedoch anhand der Vereinbarung der Vertragsparteien ein zehnjähriger Mindestzeitraum für die Gegenleistung bestimmen ließ (Urteil vom 17. Juli 1980 IV R 10/76, BStBl II 1981, 669). 133
- Zuschuss für die Besetzung eines Ausbildungsplatzes mit der Verpflichtung, diesen für mindestens zwei aufeinanderfolgende Ausbildungsverhältnisse zu besetzen, weil sich damit – angesichts der Berechenbarkeit des Zeitraums eines Ausbildungsverhältnisses – ein Mindestzeitraum bestimmen ließ (Urteil vom 5. April 1984 IV R 96/82, BStBl II 1984, 552). 134
- Vom Erbbauberechtigten übernommene, dem Erbbauverpflichteten obliegende Erschließungskosten, für die der Erbbauverpflichtete einen über die Dauer des Erbbaurechts aufzulösenden passiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden hatte (Urteil vom 8. Dezember 1988 IV R 33/87, BStBl II 1989, 407). 135
- Das vom mineralienabbauberechtigten Unternehmer vorausgezahlte Entgelt für das Abbaurecht, auch ohne Regelungen im Ausbeutevertrag zu Vorrats- und Erfüllungszeitraum sowie zum Beginn und Ende der Ausbeutung, weil sich die „bestimmte Zeit“ über die jährliche Fördermenge definieren lässt (Urteil vom 25. Oktober 1994 VIII R 65/91, BStBl II 1995, 312; ebenso Bauer in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz § 5 Rn. F 97, F 101). 136
- Einnahmen aus der Forfaitierung von Leasingraten, wenn der Leasinggeber zu gleichbleibenden Leistungen gegenüber dem Leasingnehmer verpflichtet bleibt, weil der Passivposten dann linear und damit gleichmäßig aufzulösen ist (Urteil vom 24. Juli 1996 I R 94/95, BStBl II 1997, 122). 137
- Honorare, die Unterrichtsteilnehmer für nach dem Bilanzstichtag zu erbringenden Unterricht vorausleisten, weil es sich bei der Unterrichtsverpflichtung um eine zeitraumbezogene, über den gesamten Zeitraum qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung handelt (Urteil vom 10. September 1998 IV R 80/96, BStBl II 1999, 21). 138
- Kapitalisiert ausgezahlter Zinszuschuss für die Aufnahme eines langjährigen Kapitalmarktdarlehens, wenn im Zuwendungsbescheid die Dauer der Darlehenslaufzeit und damit der Zinsverpflichtung bestimmt ist (Urteil vom 24. Juni 2009 IV R 26/06, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs 2009, 1525). 139
- Nicht anerkannt wurde dagegen die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens in folgenden Fällen: 140
- Bauspartechnische Abgrenzung wegen höherer Kosten der Verwaltung der im Darlehensstadium befindlichen Bausparverträge im Verhältnis zu niedrigeren Kosten während des Sparstadiums der Verträge, weil sich bezogen auf den einzelnen Vertrag die Anzahl der Sparjahre nicht mit Bestimmtheit von der Anzahl der Jahre des Darlehensstadiums abgrenzen ließ (Urteil vom 7. März 1973 I R 48/69, BStBl II 1973, 565, 141

und Beschluss vom 3. November 1982 I B 23/82, BStBl II 1983, 132; ebenso Bauer in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 5 Rn. F 45, F D71; Herzig/ A. Söffing, BB 1993, 465, 469 f.).

- Investitionszuschuss zur Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren Sachanlagegutes, weil sich dessen betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nur durch eine Schätzung ermitteln lässt, sodass das Merkmal der bestimmten Zeit nicht erfüllt ist (Urteile vom 22. Januar 1992 X R 23/89, BStBl II 1992 488, und vom 19. Juli 1995 I R 56/94, BStBl II 1996, 28; zustimmend Tiedchen in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz/Körperschaftsteuergesetz, § 5 EStG Anm. 2218). 142

Nicht um eine „bestimmte Zeit“ i. S. von § 5 Abs. 5 EStG handelt es sich verbreiteter Ansicht nach auch bei der voraussichtlichen Bauzeit eines Gebäudes (vgl. Krumm in Blümich, Einkommensteuergesetz/Körperschaftsteuergesetz/Gewerbsteuergesetz, § 5 EStG Rz. 686; Bauer in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 5 Rn. F 102; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., § 250 HGB Rn. 35 f.; IDW, Die Wirtschaftsprüfung 1995, 777). 143

2. Nach diesen Grundsätzen durfte die Klägerin für die zwölf Projekte, für die sie anhand der Leistungsermittlungen passive Rechnungsabgrenzungsposten gebildet hat, keine Rechnungsabgrenzung vornehmen. Die in den Leistungsermittlungen für die bis zum 31. Dezember 2008 noch nicht beendeten Phasen angesetzten Prozentsätze und die Zeiträume, bis zu deren Ablauf sie nach ihrer Einschätzung noch Leistungen zu erbringen hatte, für die ihr jedoch bis zum Stichtag bereits Honorare zugeflossen waren, beruhen auf Schätzungen, denen keine allgemeingültigen Maßstäbe zugrunde liegen. Es lässt sich daher – auch unter Berücksichtigung des Realisationsprinzips – nicht hinreichend sicher im Sinne des Objektivierungsgedankens des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG („sind **nur** anzusetzen“) bestimmen, in welchem Umfang die bereits erhaltenen Honorare Gegenleistung für von der Klägerin noch zu erbringende, zeitraumbezogene Leistungen sind. Damit fehlt es am Tatbestandsmerkmal „bestimmte Zeit“ i. S. von § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG. 144

a) Die Verträge für die Projekte sahen zwar einen zeitlich genau bestimmten Vertragsbeginn vor, nicht aber ein zeitlich genau bestimmtes Ende. Die Verträge enden vielmehr erst nach vollständiger Erledigung der nach ihnen geschuldeten Leistungen. Jeder dieser Verträge ist letztendlich – über die vollständige Fertigstellung des Gesamtprojekts hinaus – erst beendet, wenn die Vermarktung des Projekts durch Vermietung und/oder Verkauf erfolgt ist und bis zum Ablauf der Gewährleistungszeit festgestellte Mängel beseitigt sind. Dabei lässt sich bei Vertragsabschluss noch nicht sagen, ob bei der förmlichen Abnahme oder innerhalb der Gewährleistungszeit Mängel auftreten, die die Klägerin aufgrund der vertraglich übernommenen Verpflichtung zu beseitigen hätte. Soweit in den Verträgen betreffend die Projekte 5 bis 7 und 11 Daten als Vertragsende angegeben wurden (30. Juni 2012, 31. März 2010, 28. Februar 2009 und 31. Dezember 2008), handelt es sich nur um das „voraussichtliche“ Ende. Die Daten standen daher unter dem Vorbehalt, dass es aufgrund darüber hinaus noch zu erbringender Leistungen gemäß § 13 Abs. 2 der Verträge zu einem Vertragsende erst nach dem Ablauf der genannten Daten kommt. Die Daten waren mithin nicht rechtlich verbindlich, die Festlegung einer „bestimmten Zeit“ damit folglich nicht verbunden. In gleicher Weise war das Vertragsende bei der Vereinbarung über Zusatzleistungen und deren Vergütung beim Projekt 8 unbestimmt. Dieser Vertrag sollte mit der Liquidation A B Projekt 8 GmbH, d. h. der Projektgesellschaft, enden. Dieses Datum lässt sich nicht nach allgemeingültigen Maßstäben bestimmen, sondern hängt vom nicht sicher bestimmbar zeitlichen Verlauf des Projekts ab. 145

Die Verträge enthalten auch keine Festlegungen zu Phasen und auf diese entfallende Prozentsätze des Wertes der von der Klägerin zu erbringenden Leistungen. Diese Leistungen umfassen vielmehr i. d. R. die Projektentwicklung, die technische Projektbetreuung und die wirtschaftliche Projektbetreuung, ferner weitere Verpflichtungen, z. B. die Information des Auftraggebers und die Vorlage von Entscheidungsvorschlägen. Bei der Vereinbarung über Zusatzleistungen und deren Vergütung im Zusammenhang mit der Kündigung des Generalunternehmers beim Projekt 8 sind die von der Klägerin zu erbringenden Leistungen noch vager umschrieben (Personalaufstockung anlässlich der anstelle des Generalunternehmers von der Klägerin zu erbringenden Leistungen, zusätzliche Leistungen für die Koordination der Rechtsberatung, Finanzierung, Kundenbetreuung, neue Vergabe der Restbauleistungen, Mängelverfolgung, Budgetverfolgung, Controlling und Berichtswesen). Die Verträge lassen weder erkennen, in welchen Zeitabschnitten die von der Klägerin übernommenen Leistungen zu erbringen sind, noch, welche Vergütungsanteile darauf entfallen. Sie lassen auch nicht erkennen, ob Leistungen aus verschiedenen Bereichen (Projektentwicklung, technische Projektbetreuung, wirtschaftliche Projektbetreuung) nacheinander oder – ggf. teilweise – nebeneinander zu erbringen sind. 146

Die Verteilung der Gesamtvergütung auf Phasen beruht wie deren zeitliche Festlegung und die Gewichtung bezüglich der Wertschöpfung auf Schätzungen der Klägerin. Die Klägerin hat in ihrem Schreiben vom 23. Februar 2015 im Einspruchsverfahren (BP-Handakte Bl. 1447 ff.) selbst eingeräumt, dass sich die ursprüngliche Annahme einer Projektlaufzeit von durchschnittlich zwei bis drei Jahren als nicht (mehr) zutreffend herausgestellt habe. Die tatsächliche Laufzeit der Projekte habe den Zeitraum, während dessen das Honorar ratierlich zu zahlen sei, regelmäßig übertroffen (S. 8 des Schreibens). Die Erfahrung habe jedoch gezeigt, dass trotz klarer Festlegung eines Zeitraums Verzögerungen der Gesamtprojekte und Überschreitungen der ursprünglich angedachten Termine und Fristen immer wieder vorkämen. Da sie allerdings bereits seit geraumer Zeit in der Baubranche tätig sei und somit Kenntnis der in der Baubranche bei vergleichbaren Projekten (der Größe und Art nach) „allgemeingültigen Zeiträume“ habe, sei sie bestrebt, die Festlegungen so präzise wie möglich anzustellen. Aufgrund ihrer ausgeprägten Erfahrungen in der Baubranche könne sie die Projekte abhängig von ihrer Art und Größe typisieren und dementsprechend einen Leistungszeitraum bestimmen (S. 10 des Schreibens). Im Schriftsatz vom 22. Dezember 2015 (Gerichtsakte Bl. 24 ff.) hat sie dies noch einmal bestätigt („Der Beginn einer jeden Phase wird am Bilanzstichtag für die Bewertung der tatsächlichen Laufzeiten an den tatsächlichen Beginn angepasst und die verbleibenden Projektdauern anhand von Erfahrungswerten objektiviert.“) und die Aufteilung des Projekts in Phasen mit prozentual feststehenden Wertschöpfungsanteilen damit begründet, „der geschätzte prozentuale Anteil einer Phase am Gesamtprojekt (sei) ... für alle Projekte gleich“. 147

Die Klägerin räumt damit ein, dass die Rechnungsabgrenzungsposten ausschließlich auf einer individuellen, nämlich auf ihren Annahmen fußenden Schätzung beruhen. Diese Schätzung ist für eine bestimmte Zeit erfordernde Rechnungsabgrenzung nicht geeignet. Der Klägerin kann – ohne dass sie offengelegt hat, aufgrund welcher Tatsachen sie die auf die Phasen entfallenden Prozentsätze bestimmt hat – nicht gefolgt werden, dass diese Prozentsätze für alle Projekte gleich seien. Abgesehen davon, dass diese Gewichtung z. B. beim Projekt 8 aufgrund des Pauschalhonorars von 1.000.000 Euro für nur vage umrissene Leistungen nicht herangezogen werden kann, kann nicht ausgeschlossen werden, dass aufgrund von in den einzelnen Phasen je nach Projekt unterschiedlich auftretenden Problemen verschieden hohe Wertschöpfungsanteile der von ihr zu erbringenden Leistungen auf die Phasen entfallen. 148

Noch weniger kann der zeitlichen Verteilung in den Leistungsermittlungen gefolgt werden. Die Klägerin widerspricht sich, wenn sie einräumt, dass ihre ursprünglichen Laufzeitannahmen für die Projekte sich aufgrund von Verzögerungen und Terminüberschreitungen als unzutreffend herausgestellt haben, gleichzeitig aber auf Erfahrungen mit Projekten gleicher Art und Größe verweist, die es für die laufenden Projekte zuließen, Laufzeiten festzulegen, die nicht auf unkontrollierbaren Schätzungen beruhten. Die von der Klägerin zu realisierenden Projekte wurden mit Netto-Gesamtinvestitionskosten von 9.729.937 Euro (Projekt 11) bis zu 267.900.000 Euro (Projekt 8) veranschlagt (durchschnittliche Netto-Gesamtinvestitionskosten: 110.216.954 Euro). Für Projekte in dieser Größenordnung lässt sich auch nicht annähernd sicher vorherbestimmen, bis zu welchem Termin das jeweilige Projekt fertiggestellt und vermarktet ist sowie etwaige Mängel beseitigt sind. Anders als etwa Ein- oder Zweifamilienhäuser, die von einem Bauträger in stets gleichbleibender Bauweise realisiert werden, handelt es sich bei den Projekten, für deren Entwicklung die Klägerin zuständig war, um in höchstem Maße individuelle Bauvorhaben, die in dieser Form zuvor noch nicht realisiert worden waren und für die es daher auch keine Erfahrungen bezüglich der Projektlaufzeit geben kann. Bei der gegenteiligen Darstellung der Klägerin handelt es sich um eine nicht durch konkrete Angaben zu vergleichbaren Vorhaben, aus denen sie Erfahrungswerte gewonnen haben will, belegte Behauptung.

b) Das Gericht sieht sich in der Beurteilung, dass es sich bei den von der Klägerin in den Leistungsermittlungen zugrunde gelegten Projektlaufzeiten um individuelle, vage Schätzungen handelt, durch die bei einzelnen Projekten eingetretenen Verzögerungen bestätigt. 150

So sollte das Projekt 1 nach den Verträgen vom 3. Juli/10. Dezember 2002 (§ 4 Satz 2) in einer voraussichtlichen Zeit von 30 Monaten fertiggestellt und an den Investor oder Mieter übergeben werden. In der Leistungsermittlung ging die Klägerin dagegen davon aus, dass diese Übergabe nicht vor April 2010, der Abschluss der Phase 5 sogar erst im August 2010 erfolgen werde. Beendet war der Vertrag aber erst mit dem Verkauf des Objekts im September 2015 (vgl. Anlage 2 zum Schriftsatz vom 10. Juli 2020, Gerichtsakte – GA – Bl. 76). 151

Bezüglich des Projekts 3 hatten sich nach der Ergänzungsvereinbarung vom 8. November 2006 schon ein halbes Jahr nach Abschluss des Vertrags vom 10./22. Mai 2006 Verzögerungen im behördlichen Verfahren ergeben, aufgrund derer mit der förmlichen Festsetzung des Bebauungsplans nicht vor dem 30. April 2007 zu rechnen war. Die Klägerin rechnete deshalb in der Leistungsermittlung für dieses Projekt nicht vor Dezember 2011 mit der Übergabe des Objekts an den Nutzer bzw. Investor. Der letzte Verkauf fand bei diesem Projekt erst im November 2019 statt, die Mängelfreiheit bei Haus 12 – 20 ist bis heute Gegenstand eines Rechtsstreits. 152

Auch hinsichtlich des Projekts 4 war es nicht gelungen, das Baurecht, d. h. die Genehmigung des Bauvorhabens, wie im Vertrag vom 10./22. Mai 2006 vorgesehen, bis zum 31. Dezember 2006 zu schaffen, weshalb es auch dort zu einer Ergänzungsvereinbarung vom 8. November 2006 und später noch des Projektentwicklungs- und -betreuungsvertrags vom 3./10. Juni 2008 kam. Auch bei diesem Projekt ist die Mängelfreiheit noch Gegenstand eines gerichtlichen Verfahrens. 153

Hinsichtlich des Projekts 5 gingen die Vertragsparteien im Vertrag vom 1./13. Juni 2007 zwar von einer voraussichtlichen Laufzeit bis zum 30. Juni 2012 aus, wiesen aber in der Präambel darauf hin, dass mit der Projektrealisierung nicht vor Beginn der vollständigen Räumung der bisherigen Gebäude Anfang 2010 begonnen werden könne. Nach der Leistungsermittlung für 154

dieses Projekt war jedoch auch hier mit einer Übergabe an den Nutzer bzw. Investor nicht vor Juni 2014 zu rechnen, d. h. frühestens zwei Jahre nach dem im Vertrag ins Auge gefassten Fertigstellungstermin.

Hinsichtlich des Projekts 6 rechnete die Klägerin nach der Leistungsermittlung mit einer Übergabe des Objekts an den Nutzer bzw. Investor im Juni 2011, obwohl das Projekt nach dem Vertrag vom 30. Juni 2008 bis zum 31. März 2010 beendet sein sollte. 155

Bei dem Projekt 7 fiel die Verzögerung aufgrund des Planungsstopps im Juli 2008 so gravierend aus, dass die Klägerin in der Leistungsermittlung nicht mit einer Übergabe des Objekts an den Nutzer bzw. Investor vor Dezember 2012 rechnete. Tatsächlich ist dieses Bauvorhaben, wie gerichtsbekannt ist, bis heute nicht vollständig realisiert. 156

Auch die Schätzung der Klägerin für die Fertigstellung des Projekts 8 bis Ende 2010 in der Leistungsermittlung für dieses Projekt ist nicht nachvollziehbar. Angesichts der Kündigung des Generalunternehmers und der dadurch ausgelösten Verzögerungen kann ohne nähere Angaben dazu, worauf die Erwartung der Fertigstellung Ende 2010 beruht, diese Annahme und damit die Rechnungsabgrenzung nicht überprüft werden. Unklar ist ferner, warum bei diesem Projekt davon ausgegangen wurde, dass die für das im Jahr 2007 geflossene Honorar geschuldeten Leistungen in diesem Jahr vollständig erbracht wurden, während das im Jahr 2008 geflossene Honorar für Leistungen gezahlt worden sein soll, die über dieses Jahr hinaus in noch zwei weiteren Jahren zu erbringen sein sollten. 157

Gegenstand des Projekts 9 war der Neubau exklusiver Wohnungen und hochwertiger Büros nach der Leerung und dem Abriss der bisherigen Gebäude. Damit wurde Anfang 2008 gerechnet. Wie der Zahlungsplan zeigt, rechneten die Vertragsparteien nicht vor September 2010 (letzte Rate) mit der Beendigung des Vertrags. Nach der Leistungsermittlung für das Projekt war jedoch bereits Ende 2008 nicht vor Dezember 2011 mit einer Übergabe des fertiggestellten Objekts an den Nutzer bzw. Investor zu rechnen. 158

Das Projekt 10 war nach der Präambel des Vertrags vom 8. Juni 2006 bei Gesamtinvestitionskosten von 146.000.000 Euro mit einer Laufzeit von 30 Monaten kalkuliert, beginnend mit dem 1. Juli 2006. Die Fertigstellung hätte danach Ende 2008 erfolgt sein müssen. Tatsächlich bedurfte es jedoch zur Schaffung neuen Baurechts eines Nachtrags vom 20./25. Juli 2007 und noch des Projektentwicklungs- und ?betreuungsvertrags vom 3./10. Juni 2008, der kein konkretes Enddatum – auch kein voraussichtliches – mehr vorsah. Nach der Leistungsermittlung für das Projekt 10 war mit der Übergabe des Objekts an den Nutzer bzw. Investor nicht vor Juni 2012 zu rechnen. 159

Zu einer deutlichen Überschreitung der voraussichtlichen Projektlaufzeit ist es auch bezüglich des Projekts 11 gekommen (Vertrag: voraussichtliches Ende 31. Dezember 2008, Leistungsermittlung: Ende Phase 4 Dezember 2009). 160

Die Verzögerung der Projektlaufzeit hinsichtlich des Projekts 12 ergibt sich schon daraus, dass das Pauschalhonorar ursprünglich in 24 Raten zu zahlen war, nach einem undatierten Zusatz zum Vertrag (BP-Handakten Bl. 1126) dagegen in 30 Raten (letzte Rate: September 2010). Nach der Leistungsermittlung war nicht vor März 2012 mit der Objektübergabe an den Nutzer bzw. Investor zu rechnen. 161

Wegen der Daten der tatsächlichen Fertigstellung, des Vertriebsendes und der Mängelfreiheit bezüglich der Projekte 5 bis 12 wird auf die Angaben der Klägerin in der Anlage 2 zum Schriftsatz vom 10. Juli 2020 verwiesen. 162

c) Das Gericht vermag sich auch nicht der Auffassung der Klägerin anzuschließen, dass die von ihr zum Abschlussstichtag erstellten Leistungsermittlungen geeignet sind, die „bestimmte Zeit“ i. S. von § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG festzulegen. 163

Der BFH hat zwar im Urteil vom 25. Oktober 1994 VIII R 65/91, BStBl II 1995, 312, in einem Fall unbestimmter Dauer eines Ausbeutevertrags angenommen, dass das Merkmal „bestimmte Zeit“ durch die jährliche Fördermenge definiert werden könne. Bei einer Fördermenge handelt es sich allerdings um eine Größe, die sich durch Volumen- oder Gewichtsangaben exakt bestimmen lässt. Ein solcher Maßstab lässt sich auf die Leistungen, die die Klägerin aufgrund der mit den Projektgesellschaften abgeschlossenen Verträge zu erbringen hat, nicht anwenden. Selbst wenn die Wertschöpfungsanteile, die die Klägerin den von ihr gebildeten Phasen zuordnet, auf zutreffenden Erfahrungswerten beruhen, lässt sich bei keinem Projekt zum Abschlussstichtag so präzise bestimmen, in welchem Umfang die in den einzelnen Phasen zu erbringenden Leistungen tatsächlich bereits erbracht wurden, wie dies bei einer durch Messen oder Wiegen ermittelten Größe der Fall ist. Die Klägerin kann insoweit lediglich anhand betriebsinterner Ermittlungen zum Stand der Projekte eine Schätzung vornehmen, der aber kein Maßstab zugrunde liegt, der dem zur Bestimmung einer Fördermenge herangezogenen Maßstab vergleichbar ist. Wären die Leistungsermittlungen als Instrument für die Festlegung des Merkmals „bestimmte Zeit“ anzuerkennen, so müsste Gleiches für eine Rechnungsabgrenzung gelten, die sich auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines abnutzbaren Sachanlagegutes stützt. Dieses Merkmal hat der BFH jedoch im Urteil vom 22. Januar 1992 X R 23/89, BStBl II 1992 488, als für eine Rechnungsabgrenzung nicht geeignet verworfen. 164

Es fehlt im Streitfall auch an eindeutigen Anhaltspunkten für die Berechnung eines Mindestzeitraums. Der BFH hat im Urteil vom 9. Dezember 1993 IV R 130/91, BStBl II 1995, 202, verlangt, dass sich der Mindestzeitraum für die Dauer der Gegenleistung, d. h. hier: der Leistung der Klägerin, in zuverlässiger Weise berechnen lässt. Dabei konnte der BFH in dem von ihm zu entscheidenden Fall an Berechnungsmerkmale anknüpfen, die zwischen den Beteiligten festgelegt worden waren, sodass eine willkürliche Beeinflussung des Gewinns ausgeschlossen war. 165

Daran fehlt es im vorliegenden Fall. Die Klägerin stellt insoweit auf die Projektplanungen ab, wie sie Gegenstand etwa der Anlagen 6 und 7 zum Schriftsatz vom 10. Juli 2020 (GA Bl. 97 f.) sind (vgl. auch S. 2 des Schriftsatzes [GA Bl. 72]: „Der Zeitraum, in dem diese Leistungen erbracht werden müssen, kann von Dritten auf der Grundlage der vertraglich vereinbarten zeitlichen Rahmenbedingungen mit den externen Werkunternehmern bzw. Werkdienstleistern bestimmt werden, sodass dem Erfordernis für die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungsposten Genüge getan ist, dass Einnahmen vor dem Abschlussstichtag vorliegen, die Erträge für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Dementsprechend ergibt sich die bestimmte Zeit aus der Projektplanung, da diese auf den vertraglich vereinbarten zeitlichen Rahmenbedingungen mit den externen Werkunternehmern bzw. Werkdienstleistern basiert.“). Sowohl eine Projektterminplanung, wie sie Gegenstand der Anlage 3 zum Projektentwicklungs- und -betreuungsvertrag vom 14. September 2006 für das Projekt 7 ist (BP-Handakten Bl. 1057 R, 1072 R), als auch die Ablaufplanung eines Dritten, wie sie Gegenstand der Anlage 6 zum Schriftsatz vom 10. Juli 2020 ist, stellen lediglich Pläne dar. Sie geben damit allenfalls die Absicht der Vertragsparteien bzw. Dritter wider, das Projekt in der vorgesehenen Zeit zu realisieren. Verbindlich sind diese Pläne – anders als ein vertraglich vereinbarter Kapitalbetrag, aus dem zweifelsfrei eine Zahl von Jahresraten und damit ein Mindestzeitraum abgeleitet werden kann – nicht, weil die tatsächliche Entwicklung zu Planabweichungen führen kann. 166

3. Die Klage kann, soweit sie die Gewinnerhöhung durch Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens über xxxEuro betrifft, auch nicht unter dem Gesichtspunkt einer Rückstellung für Erfüllungsrückstand in Höhe dieses Betrags und nicht nur in Höhe des vom Prüfer insoweit angesetzten Betrags von 2.500.000 Euro Erfolg haben. 167

Es kann dahinstehen, ob dem entgegenstehen könnte, dass die von den Projektgesellschaften bis zum 31. Dezember 2008 bereits gezahlten Honorare bei diesen nicht zu einer Gewinnrealisierung geführt haben können (so wohl Tiedchen, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrechts 2017, 1007, 1009, 1011). Die Voraussetzungen für eine Erhöhung der vom Prüfer insoweit gebildeten Rückstellung liegen jedenfalls aus anderen Gründen nicht vor. 168

Ein Erfüllungsrückstand liegt vor, wenn der Verpflichtete sich mit seinen Leistungen gegenüber seinem Vertragspartner im Rückstand befindet, also weniger geleistet hat, als er nach dem Vertrag für die bis dahin vom Vertragspartner erbrachte Leistung insgesamt zu leisten hatte (BFH-Urteil vom 28. Juli 2004 XI R 63/03, BStBl II 2006, 866). Für die Höhe der Rückstellung hat der Steuerpflichtige detailliert darzulegen, in welchem Umfang er sich zum Bilanzstichtag in einem Erfüllungsrückstand befunden hat (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2013 X R 25/11, BStBl II 2014, 517). Dafür hätte es im Streitfall der Angaben und Unterlagen bedurft, deren Fehlen den Prüfer nach Tz. 2.3 seines Berichts vom 19. Dezember 2011 bewogen hat, die Rückstellung nur in Höhe eines Betrags von 2.500.000 Euro zuzulassen (Kostenträger- und Kostenstellenrechnungen, Kosten- und Budgetplanungen, Nachweise über die Gewichtung der Anteile der einzelnen Phasen und sonstige zweckdienliche Aufzeichnungen). Derartige Angaben hat die Klägerin auch nach Übermittlung des BP-Berichts nicht gemacht; entsprechende Unterlagen hat sie ebenfalls nicht vorgelegt, obwohl ihr deren Bedeutung aufgrund des Hinweises im BP-Bericht bekannt war. 169

4. Eine erfolgsneutrale Behandlung der Honorare, die Gegenstand der von der Klägerin vorgenommenen strittigen passiven Rechnungsabgrenzung sind, kommt auch nicht unter dem Gesichtspunkt erhaltener Anzahlungen gemäß § 266 Abs. 3 C. Nr. 3 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG in Betracht. 170

Anzahlungen auf Bestellungen i. S. dieser Vorschrift liegen vor, wenn es sich um Vorleistungen auf eine zu erbringende Lieferung oder Leistung handelt. Als Leistung kommt auch eine Dienstleistung in Betracht. Es handelt sich jedoch nicht mehr um eine Vorleistung, wenn der Anspruch, auf den geleistet wird, rechtlich bereits entstanden ist (BFH-Urteile vom 14. März 1986 III R 179/82, BStBl II 1986, 669, und vom 14. Oktober 1999 IV R 12/99, BStBl II 2000, 25). 171

Die Klägerin hatte aufgrund der Projektentwicklungs- und ?betreuungsverträge bzw. der Sondervereinbarung betreffend das Projekt 8 mit Abschluss dieser Verträge Anspruch auf die vereinbarten Honorare, lediglich zeitlich gestaffelt nach Maßgabe der Ratenzahlungsvereinbarung bzw. des daraus entwickelten Zahlungsplans. Eine Passivierung einer Vorleistung, die bei einem schwebenden Geschäft als zeitraumbezogene Gegenleistung für eine ebenfalls zeitraumbezogene Leistung (wie die von der Klägerin zu leistende Projektentwicklung und ?betreuung) zu erbringen ist, kommt daher nicht unter dem Gesichtspunkt einer erhaltenen Anzahlung, sondern nur unter dem eines Rechnungsabgrenzungspostens in Betracht (ebenso Gschwendtner, Deutsche Steuer-Zeitung 1995, 417, 423 f.; Krumm in Blümich, Einkommensteuergesetz/Körperschaftsteuergesetz/Gewerbsteuergesetz, § 5 EStG Rz. 695a; wohl auch Bauer in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 5 Rn. F 73). 172

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 173

III. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zuzulassen. 174
Die Rechtsfrage, ob eine passive Rechnungsabgrenzung auch bei Bauvorhaben zulässig ist, deren Dauer nicht sicher feststeht, ist – soweit ersichtlich – höchstrichterlich noch nicht entschieden.
