

Urteil vom 05. Februar 2026, IV R 11/24

Rückstellungsbildung im Zusammenhang mit einem Vorruhestandsmodell; Zwischenurteil

ECLI:DE:BFH:2026:U.050226.IVR11.24.0

BFH IV. Senat

HGB § 249 Abs 1 S 1, HGB § 255 Abs 2 S 1, EStG § 4 Abs 4, EStG § 5 Abs 1 S 1, FGO § 99 Abs 1, FGO § 99 Abs 2, FGO § 118 Abs 2, EStG VZ 2010, EStG VZ 2011, EStG VZ 2012

vorgehend FG Düsseldorf, 24. Mai 2024, Az: 3 K 2044/18 F

Leitsätze

1. Für die Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Vorruhestandsmodell kann die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Betracht kommen. Dies gilt auch für die Aufwendungen für die Arbeitnehmer, mit denen das Unternehmen am betreffenden Bilanzstichtag zwar noch keine gesonderte Freistellungsvereinbarung getroffen hat und die sich noch nicht in der Freistellungsphase befunden haben, die nach dem Anstellungsvertrag aber bereits einen entsprechenden Anspruch haben.
2. Wird mit der während der Freistellung zu zahlenden Vergütung die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers während der gesamten Beschäftigungsdauer abgegolten, ist die Höhe der Rückstellungen nicht dergestalt zu bestimmen, dass sich die jeweiligen Rückstellungsbeträge für die betroffenen Arbeitnehmer beginnend mit dem Zeitpunkt der zivilrechtlichen Entstehung des Anspruchs auf spätere Freistellung bis zum planmäßigen Beginn der Freistellung in zeitanteilig gleichen Raten aufbauen. Vielmehr ist der voraussichtliche Erfüllungsbetrag auf den Zeitraum zu verteilen, der mit Aufnahme des Dienstverhältnisses beginnt.
3. Betrifft ein Zwischenurteil mehrere voneinander getrennte Streitpunkte, so kann das Revisionsgericht, wenn die Revision nur in Bezug auf einen Streitpunkt begründet ist, den Urteilsspruch aufheben und das Zwischenurteil im Übrigen durch Zurückweisung der Revision bestätigen (Bestätigung der Rechtsprechung).

Tenor

1. Das Revisionsverfahren wird eingestellt, soweit es die Feststellung der Qualifikation der Aufwendungen für die Errichtung der Notentwässerungsanlage betrifft.
2. Die Revision des Beklagten gegen das Zwischenurteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 24.05.2024 - 3 K 2044/18 F wird zurückgewiesen.
3. Auf die Revision der Klägerin wird das Zwischenurteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 24.05.2024 - 3 K 2044/18 F aufgehoben, soweit die Feststellung der Rückstellungsbildung der Höhe nach betroffen ist.

Im Übrigen wird die Revision der Klägerin zurückgewiesen.

Tatbestand

- I.
- 1 Streitig ist nur noch die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit einem Vorruhestandsmodell in den Jahren 2010 bis 2012 (Streitjahre).
- 2 Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Personengesellschaft in der Rechtsform der ... KG mit Sitz in A-Stadt. Sie gehört zur X-Gruppe. Gegenstand ihres Unternehmens ist der An- und Verkauf ...

von Waren jeglicher Art. Die Klägerin ermittelt ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

- 3 Bei einer Außenprüfung durch das Finanzamt ... stellte der Prüfer fest, dass die Klägerin bestimmten Führungskräften (Hierarchieebenen "Geschäftsführer" bis "Gruppenleiter/Manager") ein Vorruhestandsmodell anbietet (sogenannte 70 %-Regelung). Die betreffende Zusage war ursprünglich nicht schriftlich fixiert. Auf einer konzernweiten Geschäftsführerversammlung am ... 2008 wurden neue Musteranstellungsverträge vorgestellt, die auch eine Regelung zum Vorruhestandsmodell enthielten. Diese wird seit 2011 in den Anstellungsverträgen verwendet; Altverträge wurden entsprechend angepasst. Die Klausel lautet wie folgt:

"3.8. Ab einem Zeitpunkt drei Jahre vor dem Zeitpunkt, zu dem die Regelaltersgrenze erreicht wird, wird dem Angestellten angeboten, bei Fortzahlung von 70 % der für jedes Jahr vereinbarten jährlichen Bruttovergütung gemäß Ziff. 2.1. bis zum Erreichen der Regelaltersgrenze von der Arbeitsleistung freigestellt zu werden, wenn die Dauer dieses Vertrages am Tag der Regelaltersgrenze mindestens 25 Jahre beträgt; als Beginn der Dauer des Vertrages im Sinne dieser Regelung in Ziff. 3.8. gilt der _____. Voraussetzung für die Freistellung ist eine vor Beginn der Freistellung gesondert zu treffende Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und dem Angestellten entsprechend einem betriebsüblichen Vereinbarungstext in der jeweils gültigen Fassung."
- 4 Die nach Ziff. 3.8. des Anstellungsvertrags zu treffende Vereinbarung enthält unter anderem ein umfassendes Tätigkeits- und Wettbewerbsverbot des Arbeitnehmers, das ihm während der Dauer des Bestehens des Arbeitsverhältnisses jegliche selbständige oder unselbständige Tätigkeit --abgesehen von privater Vermögensverwaltung-- untersagt. Eine aktive Arbeitsleistung für die Klägerin muss der Arbeitnehmer in der Freistellungsphase nicht mehr erbringen.
- 5 Für im Zusammenhang mit dieser sogenannten 70 %-Regelung zu erbringende Leistungen bildete die Klägerin in den Streitjahren Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, und zwar sowohl für die Angestellten, die sich bereits in der Freistellungsphase befanden, als auch für die Angestellten, die die Voraussetzungen für die Freistellung noch nicht erfüllten. Dabei wurden die Rückstellungen dergestalt bemessen, dass der sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen aus der 70 %-Regelung ergebende Aufwand der Klägerin auf die gesamte Dienstzeit des jeweiligen Angestellten verteilt wurde.
- 6 Der Prüfer erkannte die Rückstellungen nur für die Arbeitnehmer an, mit denen zum jeweiligen Bilanzstichtag bereits die gesonderte Freistellungsvereinbarung getroffen worden war (sogenannte Echtfälle, vgl. Teilbericht des Finanzamts ... vom ...2016). Im Übrigen wurden die Rückstellungen aufgelöst.
- 7 Daneben qualifizierte der Prüfer Aufwendungen für die Errichtung einer Notentwässerungsanlage als Herstellungskosten (und nicht als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen).
- 8 Auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen erließ der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) am 31.01.2017 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheide) für die Streitjahre.
- 9 Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein und machte geltend, dass es sich bei den Aufwendungen für das Notentwässerungssystem um sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand handele, da das System keine zusätzlichen Funktionen erfülle. Zudem seien die Rückstellungen dem Grunde nach anzuerkennen. Im Hinblick auf aktuellere versicherungsmathematische Berechnungen seien sie allerdings der Höhe nach zu korrigieren, so dass sich Gewinnauswirkungen in Höhe von ./... € (2010), ... € (2011) beziehungsweise ./... € (2012) ergäben. Das FA wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 26.06.2018 als unbegründet zurück.
- 10 Mit der nachfolgenden Klage beantragte die Klägerin, die Gewinnfeststellungsbescheide dahingehend zu ändern, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € (2010), ... € (2011) beziehungsweise ... € (2012) festgestellt werden. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf stellte daraufhin mit Zwischenurteil vom 24.05.2024 - 3 K 2044/18 F fest, dass die Klägerin dem Grunde nach berechtigt sei, bezüglich der Arbeitnehmer, denen sie eine Freistellung von der Arbeitsleistung gegen Zahlung von 70 % des Gehalts in Aussicht gestellt habe, für die auf künftige Freistellungsphasen mutmaßlich entfallenden Lohnzahlungsverpflichtungen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die Höhe der Rückstellungen sei dergestalt zu bestimmen, dass sich die jeweiligen Rückstellungsbeträge für die betroffenen Arbeitnehmer beginnend mit dem Zeitpunkt der zivilrechtlichen

Entstehung des Anspruchs auf spätere Freistellung bis zum planmäßigen Beginn der Freistellung in zeitanteilig gleichen Raten aufbauen. Zudem stellte das FG fest, dass die Aufwendungen für die Errichtung der Notentwässerungsanlage im Veranlagungszeitraum 2010 sofort als Betriebsausgaben abzugsfähig seien und der Gewinn des Jahres 2010 infolgedessen um ... € zu mindern sei und die Gewinne der Jahre 2011 und 2012 um jeweils ... € zu erhöhen seien.

- 11** Dagegen richten sich die Revisionen des FA und der Klägerin.
- 12** Nachdem das FA die Revision hinsichtlich der im angegriffenen Zwischenurteil getroffenen Feststellung der Qualifikation der Aufwendungen für die Errichtung der Notentwässerungsanlage zurückgenommen hat, rügt es hinsichtlich der Rückstellung weiterhin die Verletzung von Bundesrecht (§ 5 Abs. 1, § 6 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 Satz 1 sowie § 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs --HGB--).
- 13** Das FA beantragt, das Zwischenurteil des FG Düsseldorf vom 24.05.2024 - 3 K 2044/18 F, soweit es die Rückstellung betrifft, aufzuheben und die Klage insoweit abzuweisen sowie die Revision der Klägerin zurückzuweisen.
- 14** Die Klägerin beantragt, die Revision des FA zurückzuweisen sowie das Zwischenurteil des FG Düsseldorf vom 24.05.2024 - 3 K 2044/18 F und die Einspruchsentscheidung vom 26.06.2018 aufzuheben und die Gewinnfeststellungsbescheide für 2010 bis 2012 vom 31.01.2017 dahingehend zu ändern, dass laufende Gesamthandseinkünfte in Höhe von ... € (2010), ... € (2011) beziehungsweise ... € (2012) festgestellt werden, hilfsweise festzustellen, dass die Höhe der Rückstellungen dergestalt zu bestimmen ist, dass sich die jeweiligen Rückstellungsbeträge für die betroffenen Arbeitnehmer beginnend mit dem Zeitpunkt des vertraglich festgelegten Beginns des jeweiligen Dienstverhältnisses bis zum planmäßigen Beginn der Freistellung in zeitanteilig gleichen Raten aufbauen.
- 15** Die Klägerin rügt ebenfalls eine Verletzung von Bundesrecht (§ 5 Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG, § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB).
- 16** Mit Beschluss des Senats vom 24.06.2025 - IV R 11/24 ist die ... als ehemalige Kommanditistin der Klägerin nach § 60 Abs. 3 Satz 1, § 123 Abs. 1 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigeladen worden. Sie hat sich nicht geäußert und keine Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Nachdem das FA die Revision im Hinblick auf die Feststellung der Qualifikation der Aufwendungen für die Errichtung der Notentwässerungsanlage in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzhof (BFH) zurückgenommen und die Klägerin die wegen des zuvor ergangenen Gerichtsbescheids erforderliche Zustimmung erteilt hat (§ 125 Abs. 1 Satz 2 FGO), war das Verfahren insoweit einzustellen.

III.

- 18** Das FG hat in verfahrensrechtlich nicht zu beanstandender Weise ein Zwischenurteil erlassen. Der Erlass einer solchen Vorabentscheidung war statthaft und steht im Einklang mit der Grundordnung des Verfahrens (vgl. dazu BFH-Urteil vom 11.02.1998 - I R 67/97, BFH/NV 1998, 1197). Im Hinblick auf den allein noch verbliebenen Streitpunkt der Rückstellungsbildung liegen jedenfalls die Voraussetzungen des § 99 Abs. 2 FGO vor.
- 19** 1. Ist bei einer Leistungsklage oder einer Anfechtungsklage gegen einen Verwaltungsakt ein Anspruch nach Grund und Betrag strittig, so kann das Gericht nach § 99 Abs. 1 FGO durch Zwischenurteil über den Grund vorab entscheiden. Zudem kann das Gericht durch Zwischenurteil über eine entscheidungserhebliche Sach- oder Rechtsfrage vorab entscheiden, wenn dies sachdienlich ist und nicht der Kläger oder der Beklagte widerspricht (§ 99 Abs. 2 FGO).
- 20** 2. Das FG hat sein Zwischenurteil zur Rückstellungsbildung auf § 99 Abs. 1 FGO gestützt. Ob der erkennende Senat

dem beitreten könnte, kann dahinstehen, da im Streitfall jedenfalls die Voraussetzungen des § 99 Abs. 2 FGO vorliegen (s. unter 3.). Dementsprechend kann auch offenbleiben, ob der BFH bislang zu Recht davon ausgegangen ist, dass Grundurteile in Streitsachen wegen gesonderter und einheitlicher Gewinnfeststellung nicht zulässig sind (Urteile vom 17.10.1979 - I R 157/76, BFHE 129, 443, BStBl II 1980, 252 [Rz 14]; vom 05.05.1983 - IV R 53/80, unter 1. [Rz 19]; vom 17.11.1992 - VIII R 35/91, BFH/NV 1993, 316, unter 3. [Rz 15]; Beschluss vom 20.11.2008 - IV B 7/08, unter II.2.b [Rz 34], m.w.N.; offengelassen im Urteil vom 26.02.2014 - I R 47/13, unter II.1. [Rz 14], betreffend Gewerbesteuermessbescheide). Der erkennende Senat hält dies für zweifelhaft.

- 21** Zur Begründung seines restriktiven Standpunkts hat der BFH bislang angeführt, dass Streitsachen wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung nicht auf die Erfüllung eines (Steuer-)Anspruchs im Sinne des § 99 FGO gerichtet seien, sondern nur ein Element dieses Anspruchs betreffen. Dies mag zwar zutreffen, steht einer Anwendung des § 99 Abs. 1 FGO nach der Überzeugung des erkennenden Senats --wie auch der Vorinstanz-- indes nicht entgegen. Dafür spricht vor allem der Gesichtspunkt der Verfahrensökonomie, der § 99 Abs. 1 FGO zugrunde liegt und der Klagen wegen Gewinnfeststellung gleichermaßen betrifft. Auch das Gesetz enthält keinerlei Anhaltspunkte für einen eingeschränkten Anwendungsbereich des § 99 Abs. 1 FGO. Dementsprechend teilt die überwiegende Literatur ein weites Verständnis des Begriffs des "Anspruchs" im Sinne des § 99 Abs. 1 FGO (Gräber/Stapperfernd, Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 99 Rz 5; Brandis in Tipke/Kruse, § 99 FGO Rz 5; Fu in Schwarz/Pahlke/Keß, AO/FGO, § 99 FGO Rz 11; Schaumburg/Bozza-Splitt in Schaumburg/Hendricks, Steuerrechtsschutz, 5. Aufl., Rz 3.1061; anderer Ansicht Rauda in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 99 FGO Rz 20; Holle in Gosch, FGO § 99 Rz 7).
- 22** 3. Im Streitfall liegen aber jedenfalls die Voraussetzungen des § 99 Abs. 2 FGO vor. Es ist sachdienlich, über den Grund der Rückstellung für langfristige arbeits- und sozialrechtliche Verpflichtungen (und die Parameter für deren Bewertung) vorab zu entscheiden, da die Rückstellungsbildung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach streitig ist. Die Beteiligten haben dem auch nicht widersprochen, sondern waren mit dem Vorgehen des FG, zunächst durch Zwischenurteil zu entscheiden, einverstanden.

IV.

- 23** Die Revision des FA ist insgesamt unbegründet. Das FG hat zu Recht festgestellt, dass die Klägerin dem Grunde nach berechtigt war, bezüglich der Arbeitnehmer, denen sie eine Freistellung von der Arbeitsleistung gegen Zahlung von 70 % des Gehalts in Aussicht gestellt hat, für die auf künftige Freistellungsphasen mutmaßlich entfallenden Lohnzahlungsverpflichtungen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (dazu 1.). Demgegenüber ist die Revision der Klägerin weitgehend begründet. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Höhe der Rückstellungen dergestalt zu bestimmen ist, dass sich die jeweiligen Rückstellungsbeträge für die betroffenen Arbeitnehmer beginnend mit dem Zeitpunkt der zivilrechtlichen Entstehung des Anspruchs auf spätere Freistellung bis zum planmäßigen Beginn der Freistellung in zeitanteilig gleichen Raten aufbauen. Vielmehr ist auf den vertraglich festgelegten Beginn des jeweiligen Dienstverhältnisses abzustellen. Das Zwischenurteil des FG Düsseldorf vom 24.05.2024 - 3 K 2044/18 F ist daher insoweit aufzuheben (dazu 2.). Dem Senat ist eine abschließende Entscheidung über den auf Änderung der Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre gerichteten Hauptantrag der Klägerin verwehrt, so dass die Klägerin nur --der Sache nach-- mit ihrem Hilfsantrag durchdringt (dazu 3.).
- 24** 1. Das FG hat zu Recht festgestellt, dass die Klägerin dem Grunde nach berechtigt war, bezüglich der Arbeitnehmer, denen sie eine Freistellung von der Arbeitsleistung gegen Zahlung von 70 % des Gehalts in Aussicht gestellt hat, für die auf künftige Freistellungsphasen mutmaßlich entfallenden Lohnzahlungsverpflichtungen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die hiergegen gerichtete Revision des FA ist ohne Erfolg. Insoweit hat das Zwischenurteil Bestand.
- 25** a) Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind in der Handelsbilanz Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Das handelsrechtliche Passivierungsgebot für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gehört zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und gilt nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für die Steuerbilanz.
- 26** aa) Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist das Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach --deren Höhe zudem ungewiss sein kann-- sowie ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Als weitere Voraussetzung muss der Schuldner ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen (z.B. BFH-Urteile vom 09.03.2023 - IV R 24/19, BFHE 280, 118, BStBl II 2023, 698, Rz 19,

m.w.N.; vom 26.07.2023 - IV R 22/20, BFHE 281, 32, BStBl II 2023, 1091, Rz 35; vom 05.06.2024 - IV R 22/22, BFHE 285, 37, Rz 28).

- 27** bb) Ansprüche und Verbindlichkeiten aus einem schwebenden Geschäft dürfen in der Bilanz grundsätzlich nicht berücksichtigt werden, weil während des Schwebezustands die (widerlegbare) Vermutung besteht, dass sich die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag wertmäßig ausgleichen. Ein Bilanzausweis ist nur geboten, wenn und soweit das Gleichgewicht solcher Vertragsbeziehungen durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners gestört ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23.06.1997 - GrS 2/93, BFHE 183, 199, BStBl II 1997, 735, unter B.I.3. [Rz 37], m.w.N.; ferner BFH-Urteil vom 14.04.2022 - IV R 32/19, BFHE 275, 543, BStBl II 2022, 832, Rz 27). Diese Bilanzierungsgrundsätze gelten nicht nur für gegenseitige Verträge, die auf einen einmaligen Leistungsaustausch gerichtet sind, sondern auch für Dauerschuldverhältnisse (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23.06.1997 - GrS 2/93, BFHE 183, 199, BStBl II 1997, 735, unter B.I.3. [Rz 38], m.w.N.; BFH-Urteil vom 26.07.2023 - IV R 22/20, BFHE 281, 32, BStBl II 2023, 1091, Rz 36) und damit auch für Arbeitsverhältnisse (BFH-Urteil vom 05.06.2024 - IV R 22/22, BFHE 285, 37, Rz 29).
- 28** Der --gesetzlich nicht definierte-- Begriff des Erfüllungsrückstands bildet Verpflichtungen zur Erbringung von --seitens des Vertragspartners durch dessen erbrachte Vorleistung erdienten und am Bilanzstichtag rückständigen-- Gegenleistungen im synallagmatischen und zeitlichen Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses ab (BFH-Urteil vom 30.11.2005 - I R 110/04, BFHE 212, 83, BStBl II 2007, 251, unter II.3.d [Rz 43]; Tiedchen in Anzinger/Oser/Schlotter, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 7. Aufl., HGB § 249 Rz 143). Der Verpflichtete muss sich mit seinen Leistungen gegenüber dem Vertragspartner im Rückstand befinden, also weniger geleistet haben, als er nach dem Vertrag für die bis dahin vom Vertragspartner erbrachte Leistung insgesamt zu leisten hätte (BFH-Urteile vom 05.04.2006 - I R 43/05, BFHE 213, 332, BStBl II 2006, 593, unter II.3. [Rz 16]; vom 25.05.2016 - I R 17/15, BFHE 254, 228, BStBl II 2016, 930, Rz 14; vom 05.06.2024 - IV R 22/22, BFHE 285, 37, Rz 30).
- 29** Die Frage nach dem Vorliegen eines Erfüllungsrückstands ist nicht ausschließlich nach bürgerlichem Recht zu beurteilen. Ausreichend ist vielmehr eine an den wirtschaftlichen Gegebenheiten orientierte Betrachtung. Auch davon ausgehend setzt das Vorliegen eines Erfüllungsrückstands jedoch voraus, dass mit der nach dem Vertrag geschuldeten zukünftigen Leistung nicht nur an Vergangenes angeknüpft, sondern Vergangenes abgegolten wird. Da die Erfüllung sich im Sinne einer "Abgeltung" als zusätzliches, lediglich wegen der besonderen Umstände des Einzelfalls noch nicht entrichtetes Entgelt für eine bereits früher erbrachte Vorleistung darstellen muss, ist eine Verknüpfung in dem Sinne zu fordern, dass die rückständige Gegenleistung der erbrachten Vorleistung synallagmatisch zweckgerichtet und bei zeitbezogenen Leistungen auch zeitlich zuordenbar ist. Die Beurteilung des Vorliegens dieser Voraussetzungen obliegt im jeweiligen Einzelfall dem FG als Tatsacheninstanz (BFH-Urteile vom 05.04.2006 - I R 43/05, BFHE 213, 332, BStBl II 2006, 593, unter II.4. [Rz 18]; vom 25.05.2016 - I R 17/15, BFHE 254, 228, BStBl II 2016, 930, Rz 15 f.; vom 05.06.2024 - IV R 22/22, BFHE 285, 37, Rz 31).
- 30** Besteht ein Erfüllungsrückstand und ist dessen Höhe sicher, ist dem durch Ausweis einer Verbindlichkeit Rechnung zu tragen. Ist die noch zu erfüllende Leistung der Höhe nach ungewiss, ist eine Rückstellung zu bilden (BFH-Urteile vom 25.05.2016 - I R 17/15, BFHE 254, 228, BStBl II 2016, 930, Rz 17; vom 05.06.2024 - IV R 22/22, BFHE 285, 37, Rz 32; Tiedchen in Anzinger/Oser/Schlotter, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 7. Aufl., HGB § 249 Rz 142).
- 31** b) In Anwendung dieser Grundsätze ist das FG zu Recht von einem Erfüllungsrückstand der Klägerin ausgegangen, und zwar auch insoweit, als mit den betreffenden Arbeitnehmern am jeweiligen Bilanzstichtag noch keine gesonderten Freistellungsvereinbarungen getroffen worden waren.
- 32** aa) Die Klägerin ist --zum Teil aufschiebend bedingt durch den Ablauf einer Dienstzeit von mindestens 25 Jahren-- verpflichtet, ihren begünstigten Arbeitnehmern eine Freistellung nach Maßgabe der 70 %-Regelung zu gewähren. Damit befindet sie sich (vor Erreichen der Regelaltersgrenze) im Rückstand. Denn die Arbeitnehmer haben sich den Freistellungsanspruch durch ihre Vorleistung --die Arbeitsleistung-- bereits erdient. Die Arbeitsleistung der Arbeitnehmer und die Freistellung seitens der Klägerin stehen in einem synallagmatischen und zeitlichen Zusammenhang. Dies gilt jedenfalls bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. dazu BFH-Urteile vom 25.05.2016 - I R 17/15, BFHE 254, 228, BStBl II 2016, 930, Rz 23; vom 05.06.2024 - IV R 22/22, BFHE 285, 37, Rz 38; Sievert in Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl., Rz 6203). Damit hat die Klägerin weniger geleistet, als sie nach dem Arbeitsvertrag für die bis dahin vom Vertragspartner erbrachte Leistung insgesamt zu leisten hat. Dieser "Leistungsrückstand" (Hoffmann/Lüdenbach in Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 17. Aufl., § 249 Rz 178) gebietet die Passivierung einer Rückstellung. Dies ist im Hinblick auf die

sogenannten Echtfälle --zu Recht-- nicht streitig (vgl. auch BFH-Urteil vom 05.06.2024 - IV R 22/22, BFHE 285, 37, Rz 35, betreffend die Arbeitnehmer, die bereits das Merkmal der mindestens zehnjährigen Betriebszugehörigkeit erfüllt und das 60. Lebensjahr vollendet haben: nur der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit).

- 33** bb) Das betrifft indes auch die Arbeitnehmer, mit denen die Klägerin am betreffenden Bilanzstichtag noch keine gesonderte Freistellungsvereinbarung getroffen hatte. Davon ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise ausgegangen.
- 34** (1) Denn auch insoweit hat die Klägerin mit Blick auf die künftige Freistellung der Arbeitnehmer weniger geleistet, als sie nach dem Arbeitsvertrag für die Arbeitsleistung der Arbeitnehmer zu leisten verpflichtet ist. Das FG hat die Anstellungsverträge in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dahingehend gewürdigt, dass die Arbeitnehmer bereits auf der Grundlage der in den Anstellungsverträgen enthaltenen Klausel in Ziff. 3.8. einen entsprechenden Freistellungsanspruch haben. Die Hauptvertragsbestandteile (essentialia negotii) --die Freistellungsdauer und die während der Freistellung zu zahlende Vergütung-- stehen mit dem Abschluss des Anstellungsvertrags fest. Die Klägerin konnte sich von ihrer Verpflichtung nicht mehr einseitig lösen. In der "Freistellungsvereinbarung" werden nur einzelne Nebenbestimmungen geregelt, etwa das Wettbewerbsverbot des Arbeitnehmers betreffend. An diese jedenfalls mögliche Auslegung ist der erkennende Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Ein Verstoß gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze ist nicht ersichtlich. Zudem hat der Senat --entgegen dem Vorbringen des FA-- keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass das FG die Regelungen in Ziff. 3.4. und Ziff. 10.2. der Anstellungsverträge nicht in seine Würdigung einbezogen haben könnte.
- 35** Zwar unterscheidet sich der Streitfall von dem Sachverhalt, der dem BFH-Urteil vom 05.06.2024 - IV R 22/22 (BFHE 285, 37) zugrunde lag, soweit dort die Anzahl der Altersfreizeittage von der Dauer der Betriebszugehörigkeit abhing. Indes stand die Inanspruchnahme der Freizeit hier wie dort unter der Bedingung einer (zehnbeziehungsweise 25-jährigen) Mindestbetriebszugehörigkeit. Damit besteht der erforderliche Konnex zwischen der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers und der Leistungspflicht des Arbeitgebers (BFH-Urteil vom 05.06.2024 - IV R 22/22, BFHE 285, 37, Rz 43; vgl. auch Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. --IDW-- zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen --IDW RS HFA 3--, Rz 10, betreffend die Mindestbetriebszugehörigkeit des Arbeitnehmers als Indikator für den Entlohnungscharakter [und gegen den Abfindungscharakter] von Aufstockungsleistungen des Arbeitgebers im arbeitsrechtlichen Synallagma). Dabei bezieht sich die Vorleistung des Arbeitnehmers entgegen der Ansicht des FA auf das komplette Arbeitsverhältnis. Für diesen sich sukzessive aufbauenden Erfüllungsrückstand ist nicht erforderlich, dass sich auch die Leistung des Arbeitgebers sukzessive aufbaut.
- 36** Im Übrigen muss auch für eine erst in Zukunft entstehende Verbindlichkeit eine Rückstellung gebildet werden (BFH-Urteil vom 29.11.2000 - I R 31/00, BFHE 194, 76, BStBl II 2004, 41, unter II.2.a [Rz 13]). Darauf hat die Klägerin zu Recht hingewiesen.
- 37** (2) Zudem ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass das künftige Entstehen der Verbindlichkeit dem Grunde nach hinreichend wahrscheinlich war. Angesichts der Anzahl der Arbeitnehmer, die sich vor dem Streitzeitraum (auf der Grundlage mündlicher Zusagen der Klägerin) und nach Aufnahme der 70 %-Regelung in die Anstellungsverträge für die Freistellung entschieden haben, sprachen mehr Gründe für als gegen das künftige Entstehen der Verbindlichkeit. Die entsprechenden Erwägungen des FG sind revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Der Fluktuation der Belegschaft kann bei der Bestimmung der Rückstellungshöhe Rechnung getragen werden (vgl. auch BFH-Urteil vom 05.06.2024 - IV R 22/22, BFHE 285, 37, Rz 36, betreffend die Arbeitnehmer, die noch nicht das Merkmal der mindestens zehnjährigen Betriebszugehörigkeit erfüllt und/oder das 60. Lebensjahr noch nicht vollendet haben: dem Grunde und der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit).
- 38** (3) Das FG ist zu Recht von einer wirtschaftlichen Verursachung der zurückgestellten (ungewissen) Verbindlichkeiten in der Zeit vor den Bilanzstichtagen ausgegangen. Bei den in der Freistellungsphase zu zahlenden Vergütungen handelt es sich, wie dargelegt, um Entgelt für in vergangenen Dienstjahren geleistete Dienste.
- 39** (4) Gleichermaßen zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die ernsthafte Möglichkeit der Inanspruchnahme der Klägerin aufgrund der 70 %-Regelung an den Bilanzstichtagen bestand. Dies ist zwischen den Beteiligten letztlich auch nicht streitig.
- 40** (5) Soweit das FA gegen die Rückstellungsbildung einwendet, dass keine Freistellungsverpflichtung der Klägerin bestehe, wenn das betreffende Dienstverhältnis vor Eintritt des Arbeitnehmers in die Freistellungsphase beendet

werde, kann es damit nicht durchdringen. Dies steht der Rückstellungsbildung --wie der Senat bereits mit Urteil vom 05.06.2024 - IV R 22/22 (BFHE 285, 37, Rz 40) entschieden hat-- nicht entgegen.

- 41** (6) Zu Unrecht macht das FA geltend, der Rückstellungsbildung stehe die Behandlung des fixen "Sockelbetrags" im BFH-Urteil vom 29.11.2000 - I R 31/00 (BFHE 194, 76, BStBl II 2004, 41, unter II.3. [Rz 17]) entgegen. Dort hat der BFH (in Übereinstimmung mit dem dortigen FG) nur den Teil der Zuwendung aus Anlass eines Firmenjubiläums für rückstellungsfähig gehalten, der variabel nach der Betriebszugehörigkeit bemessen wurde, nicht aber den fixen "Sockelbetrag". Dies liegt indes darin begründet, dass dieser Sockelbetrag nicht der Abgeltung vergangener Dienste des Arbeitnehmers diene, sondern allein aus Anlass des (zukünftigen) Firmenjubiläums gezahlt werden sollte. Vorliegend steht der (fixe) Freistellungsaufwand jedoch ausschließlich im Zusammenhang mit in der Vergangenheit geleisteten Diensten der Angestellten. Ein irgendwie gearteter Zukunftsbezug besteht nicht.
- 42** c) Die Vorentscheidung hat daher Bestand, soweit der Feststellungstenor die Rückstellungsbildung dem Grunde nach betrifft. Sie ist insoweit durch Zurückweisung der Revision des FA zu bestätigen.
- 43** 2. Das FG ist indes zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Höhe der Rückstellungen dergestalt zu bestimmen ist, dass sich die jeweiligen Rückstellungsbeträge für die betroffenen Arbeitnehmer beginnend mit dem Zeitpunkt der zivilrechtlichen Entstehung des Anspruchs auf spätere Freistellung bis zum planmäßigen Beginn der Freistellung in zeitanteilig gleichen Raten aufbauen. Vielmehr ist der voraussichtliche Erfüllungsbetrag auf den Zeitraum zu verteilen, der mit dem in Ziff. 3.8. der Anstellungsverträge vertraglich festgelegten Beginn des Dienstverhältnisses zu laufen beginnt. Insoweit ist die Revision der Klägerin begründet und die Vorentscheidung aufzuheben.
- 44** a) Handelsrechtlicher Bewertungsmaßstab ist nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag (vgl. BFH-Urteile vom 11.10.2012 - I R 66/11, BFHE 239, 315, BStBl II 2013, 676, Rz 15 ff.; vom 26.07.2023 - IV R 22/20, BFHE 281, 32, BStBl II 2023, 1091, Rz 38; vom 05.06.2024 - IV R 22/22, BFHE 285, 37, Rz 33; J. Wüstemann/Rost in Schulze-Osterloh/Henrichs/Wüstemann, Handbuch des Jahresabschlusses, Abt. III/5. Rückstellungen, Rz 62); Erfüllungsbetrag ist der Betrag, der zur Erfüllung der Verpflichtung aufgebracht werden muss (Beyer in Anzinger/Oser/Schlotter, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 7. Aufl., HGB § 253 Rz 204). Dies gilt im Grundsatz auch für Zwecke der Steuerbilanz (BFH-Urteil vom 30.11.2005 - I R 110/04, BFHE 212, 83, BStBl II 2007, 251, unter II.4.a [Rz 45]). Die Rückstellung ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG abzuzinsen.
- 45** b) Im Hinblick auf die absolute Höhe des von der Klägerin zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen aus der 70 %-Regelung zu leistenden Betrags ("210 %") besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. Der Erfüllungsbetrag entspricht der gesamten Vergütung der Arbeitnehmer während der dreijährigen Freistellungsphase (einschließlich Nebenleistungen).
- 46** c) Was die Verteilung dieses Erfüllungsbetrags angeht, ist das FG zu Unrecht davon ausgegangen, dass sich die jeweiligen Rückstellungsbeträge erst ab dem Zeitpunkt der zivilrechtlichen Entstehung des Anspruchs auf die spätere Freistellung bis zum planmäßigen Beginn der Freistellung in zeitanteilig gleichen Raten aufbauen. Stattdessen ist (mit der Klägerin) auf den in Ziff. 3.8. der Anstellungsverträge vertraglich festgelegten Beginn des jeweiligen Dienstverhältnisses abzustellen.
- 47** aa) Der BFH ist im Hinblick auf Rückstellungen für Lohnzahlungen bei Altersteilzeit (Blockmodell) davon ausgegangen, dass der Rückstellungsbetrag zeitanteilig vom Beginn der Beschäftigungsphase bis zu deren Umwandlung in die Freistellungsphase aufzubauen ist. Dies folgt aus der Erkenntnis, dass die wirtschaftlichen Ursachen für die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Leistung der gesamten Vergütung in der Freistellungsphase vom Arbeitnehmer durch seine in der Beschäftigungsphase erbrachte Arbeitsleistung rätierlich und zeitanteilig gesetzt worden sind (BFH-Urteil vom 30.11.2005 - I R 110/04, BFHE 212, 83, BStBl II 2007, 251, unter II.2.e [Rz 38]). Dementsprechend ist der Rückstellungsbetrag entsprechend der rätierlichen wirtschaftlichen Verursachung der Vergütungsverpflichtung durch die --überproportional vergütete-- Arbeitsleistung der Arbeitnehmer zeitanteilig anzusammeln (BFH-Urteil vom 30.11.2005 - I R 110/04, BFHE 212, 83, BStBl II 2007, 251, unter II.4.a [Rz 46]).
- 48** Übertragen auf den Streitfall folgt daraus Folgendes: Nach der den Senat bindenden Würdigung der Vorinstanz (§ 118 Abs. 2 FGO) handelt es sich bei der während der Freistellung von der Klägerin zu zahlenden Vergütung um ein Entgelt für die in vergangenen Dienstjahren geleisteten Dienste ihrer Arbeitnehmer. Dies bezieht sich nicht nur auf eine spezifische Beschäftigungsphase (von einigen wenigen Jahren), sondern auf die gesamte Dienstzeit. Dementsprechend ist die Vorinstanz explizit davon ausgegangen, dass sich der Streitfall von Blockaltersteilzeitmodellen unterscheidet (S. 18 f. des FG-Urteils, unter C.I.2.). Sind die wirtschaftlichen Ursachen

für die Vergütungspflicht des Arbeitgebers in der Freistellungsphase indes während der gesamten Beschäftigungsdauer gesetzt worden (und nicht nur in der Zeit zwischen dem Abschluss der Freistellungsvereinbarung und der Freistellung), ist der voraussichtliche Erfüllungsbetrag auf diesen Zeitraum zu verteilen. Nur dies gewährleistet eine rätierliche Ansammlung entsprechend der wirtschaftlichen Verursachung durch die Arbeitsleistung. Hingegen wird die Ansicht des FG der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht gerecht, da gerade Führungskräfte für ihr gesamtes langjähriges Engagement für das Unternehmen entlohnt werden sollen und nicht eine konkrete Beschäftigungsphase mit einer konkreten Freistellungsphase verknüpft wird. Insofern besteht auch keine Bindung des BFH, da das FG zwar den zutreffenden Vorleistungszeitraum erkannt, diesen jedoch rechtsfehlerhaft nicht bei der Verteilung des Erfüllungsbetrags zugrunde gelegt hat.

- 49** bb) Diese Beurteilung deckt sich mit der Rechtsprechung des BFH zur Bildung von Rückstellungen wegen Jubiläumszuwendungen (Urteile vom 05.02.1987 - IV R 81/84, BFHE 149, 55, BStBl II 1987, 845, unter 3.c [Rz 27]; vom 29.11.2000 - I R 31/00, BFHE 194, 76, BStBl II 2004, 41, unter II.2.b [Rz 16]). Danach ist bei der Ermittlung der Höhe der Rückstellung auf die bis zum Jubiläum vergehende Dienstzeit des Arbeitnehmers abzustellen. Dementsprechend wird auch im Fall der Einführung oder Erhöhung der Zusage eine bereits zurückgelegte Dienstzeit des Anspruchsberechtigten berücksichtigt. Diese Rückbeziehung erfolgt auch im Streitfall. Zwar hat die Betriebszugehörigkeit in den Fällen der Jubiläumszuwendung regelmäßig eine Doppelfunktion, das heißt, sie ist maßgebend für die Entstehung des Anspruchs dem Grunde und der Höhe nach, wohingegen die Dauer der (mindestens 25-jährigen) Betriebszugehörigkeit die Höhe der nach der 70 %-Regelung zu zahlenden Vergütung im Streitfall nicht unmittelbar beeinflusst. Dies rechtfertigt nach Ansicht des Senats allerdings nicht, bei der Bewertung der Rückstellung von einer grundlegend anderen Systematik auszugehen. Dies gilt umso mehr, als die Höhe der Jubiläumszuwendung im Zeitpunkt der Leistungszusage regelmäßig ebenfalls feststeht. Darauf hat die Klägerin zu Recht hingewiesen.
- 50** cc) Ob dieses Ergebnis zugleich auf die Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen betreffende Regelung in § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG gestützt werden kann, wie die Klägerin meint, kann dahinstehen. § 6a EStG ist für den Streitfall nicht von Bedeutung.
- 51** d) Legt man diese Systematik zugrunde, kann die Klägerin die von ihr ermittelten Rückstellungsbeträge im Ausgangspunkt der Passivierung zugrunde legen.
- 52** aa) Das FA hat gegen die gutachterliche Ermittlung der Rückstellungshöhe in versicherungsmathematischer Hinsicht keine Einwendungen erhoben.
- 53** bb) Auch für die "Wechsler" im Konzernverbund ist für die Frage der Rückstellungsbildung auf das in Ziff. 3.8. der Anstellungsverträge eingetragene Datum abzustellen. Soweit die Klägerin Vordienstzeiten bei einer anderen Konzerngesellschaft auf die Mindestbetriebszugehörigkeit anrechnet, muss dies bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung auch bei der Ermittlung des Erfüllungsrückstands Berücksichtigung finden. Darin kann der erkennende Senat --entgegen der Ansicht des FA und ungeachtet der Frage, ob (im Revisionsverfahren unzulässiger) neuer Tatsachenvortrag vorliegt-- keinen Widerspruch zur Regelung in Ziff. 10.2. der Anstellungsverträge (abschließende Neuregelung der Rechtsbeziehungen zwischen dem Angestellten und der Gesellschaft) erkennen. Ebenso wenig besteht eine Divergenz zum BFH-Urteil vom 25.05.1988 - I R 10/84 (BFHE 153, 381, BStBl II 1988, 720), das allein Pensionsrückstellungen betrifft. Der BFH hat seine Entscheidung seinerzeit vor allem mit Blick auf Wortlaut, Entstehungsgeschichte und Zweck des § 6a Abs. 3 EStG 1975 begründet (unter II.4.) und ausdrücklich keine Aussage dazu getroffen, ob die Anrechnung von Vordienstzeiten bei der Anwendung anderer Vorschriften geboten ist (unter II.9.). Das ist hier der Fall.
- 54** cc) Dem Ausscheiden von Arbeitnehmern vor Eintritt in die Freistellungsphase ist durch Berücksichtigung eines Fluktuationsabschlags Rechnung zu tragen (vgl. BFH-Urteile vom 07.07.1983 - IV R 47/80, BFHE 139, 154, BStBl II 1983, 753, unter II.2.b [Rz 20]; vom 05.02.1987 - IV R 81/84, BFHE 149, 55, BStBl II 1987, 845, unter 3.b [Rz 26]; vom 05.06.2024 - IV R 22/22, BFHE 285, 37, Rz 45). Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. Die Einzelheiten wird das FG im weiteren Verfahren festzustellen haben.
- 55** e) Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben, soweit der Feststellungstenor die Rückstellungsbildung der Höhe nach betrifft (zur teilweisen Aufhebung vgl. BFH-Urteil vom 02.06.2016 - IV R 23/13, Rz 12). Betrifft das Zwischenurteil mehrere voneinander getrennte Streitpunkte, so kann das Revisionsgericht, wenn die Revision nur in Bezug auf einen Streitpunkt begründet ist, den Urteilsspruch aufheben und das Zwischenurteil im Übrigen durch Zurückweisung der Revision bestätigen (z.B. BFH-Beschluss vom 09.02.2006 - VIII B 52/05, BFH/NV 2006, 1155, unter 1. [Rz 5]).

- 56** 3. Dem Senat ist eine abschließende Entscheidung über den auf Änderung der Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre gerichteten Hauptantrag der Klägerin verwehrt, so dass die Klägerin mit ihrer Revision nicht vollumfänglich durchdringt.
- 57** Zwar kann der BFH nach Aufhebung eines Zwischenurteils ausnahmsweise in der Sache selbst abschließend entscheiden, beispielsweise dann, wenn feststeht, dass die Klage Erfolg hat (BFH-Urteil vom 27.09.2017 - I R 65/15, Rz 30; Rauda in HHSp, § 99 FGO Rz 54). Das ist hier jedoch nicht der Fall, denn das FG muss noch weitere tatsächliche Feststellungen treffen, zum Beispiel zu einem etwa zu berücksichtigenden Fluktuationsabschlag. Einer Änderung der angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide steht im Streitfall zudem entgegen, dass das angefochtene Zwischenurteil im Hinblick auf die Feststellung zur Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Errichtung der Notentwässerungsanlage (nach Rücknahme der darauf bezogenen Revision durch das FA) rechtskräftig geworden ist und dass der Senat die Revision des FA im Hinblick auf die Rückstellungsbildung dem Grunde nach als unbegründet zurückgewiesen und damit das Zwischenurteil des FG bestätigt hat.
- 58** 4. Mit der Aufhebung eines angefochtenen Zwischenurteils befindet sich das Klageverfahren wieder in dem Stadium, das vor Erlass des Zwischenurteils bestanden hat, ohne dass es einer förmlichen Zurückverweisung bedarf (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 09.04.2025 - II R 39/21, BStBl II 2025, 678, Rz 28). Das gilt auch, soweit das Zwischenurteil --wie im Streitfall-- nur teilweise aufgehoben wurde. Das FG muss danach --unter Berücksichtigung der bereits in Rechtskraft erwachsenen Feststellungen des Zwischenurteils und der vom Senat vertretenen Auffassung, soweit das Zwischenurteil aufgehoben wurde-- über die Klage der Klägerin durch Endurteil entscheiden.
- 59** 5. Die Kostenentscheidung bleibt dem Endurteil vorbehalten (z.B. BFH-Urteil vom 09.04.2025 - II R 39/21, BStBl II 2025, 678, Rz 34). Dies beinhaltet auch die Kosten des teilweisen Unterliegens der Klägerin im Revisionsverfahren und die durch die Teilrücknahme der Revision durch das FA ausgelösten Kosten, da eine einheitliche Kostenentscheidung zu treffen ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 05.05.2015 - X R 48/13, Rz 71).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de