
Datum: 04.12.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 5 V 5261/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:1204.5V5261.02.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Gründe

I.

Die Antragstellerin ist eine rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts. Sie hat die Aufgabe, den nicht beamteten Arbeitnehmern aus dem Bereich der ... , der ... und der ... eine zusätzliche Alters- und Hinterbliebenenversorgung nach den für Angestellte im öffentlichen Dienst geltenden Grundsätzen zu gewähren. Beteiligte der Antragstellerin sind die ..., verteilt über die gesamte Bundesrepublik. Auch die Antragstellerin selbst beschäftigt Arbeitnehmer, die bei ihr versichert sind.

Der öffentliche Dienst hat rückwirkend zum 01.01.2002 seine zusätzliche Altersversorgung von einem Gesamtversorgungssystem auf ein beitragsorientiertes Betriebsrentensystem umgestellt. Nach den Tarifverträgen regeln die Kassen ihre Finanzierung eigenständig. Entsprechend den Möglichkeiten der einzelnen Kassen kann die bisherige Umlagefinanzierung schrittweise durch eine kapitalgedeckte Finanzierung abgelöst werden.

Auch die Antragstellerin hat entsprechend dem öffentlichen Dienst rückwirkend zum 01.01.2002 das bisherige Umlage-Abschnittsdeckungsverfahren durch eine kapitalgedeckte Beitragsfinanzierung abgelöst. Die entsprechende Satzungsänderung ist durch die zuständige Vollversammlung am ... genehmigt worden, die Genehmigung der zuständigen Aufsichtsbehörde steht zur Zeit noch aus. Ab dem 01.01.2002 werden damit künftige Versicherungen nach dem Prinzip der individuellen Kapitaldeckung geführt. Dies bedeutet, dass mit der Umstellung des Leistungsrechts von einer Gesamtversorgung auf das Punktemodell zeitgleich die Finanzierung vollständig von einem umlagefinanzierten Abschnittsdeckungsverfahren auf eine kapitalgedeckte Beitragsfinanzierung umgestellt

1

2

3

4

5

worden ist. Das Leistungsniveau für die neu erwerbbaaren Anrechte und Anwartschaften wurde im Vergleich zur Gesamtversorgungszusage um ca. ... % abgesenkt. Die Systemumstellung bedingte die Feststellung des Besitzstandes zum Umstellungsstichtag 01.01.2002. Der Vergleich des ermittelten Besitzstandes mit dem vorhandenen Vermögen im Zeitpunkt der Systemumstellung ergab eine Deckungslücke von ca. ... EUR. Zur Finanzierung dieser Deckungslücke wird bei der Antragstellerin zusätzlich ein sogenanntes Sanierungsgeld erhoben (§ ... der geänderten Satzung vom ...). Danach wird das Sanierungsgeld jährlich errechnet. Es beträgt ... % der Entgelte und ist hinsichtlich dieser Berechnungsgrundlage zudem noch um das ...fache der ab 01.01.2002 zu zahlenden Renten zu erweitern. Schuldner des Sanierungsgeldes sind die einzelnen ... Arbeitgeber.

Die Antragstellerin führte ihre betriebliche Altersversorgung bis zum 31.12.2001 in finanzierungstechnischer Hinsicht als Umlage-Abschnittsdeckungsverfahren durch. Sie unterschied sich damit von der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) als größte Kasse im öffentlichen Dienst lediglich darin, dass dort ein Deckungsabschnitt von 5 Jahren mit einer Überhangszeit von 6 Monaten bestand, während bei der Antragstellerin ein Deckungsabschnitt von ... Jahren mit ... Überhangsjahren für die Umlagebemessung Grundlage war. Dieser Umstand führte dazu, dass die versicherungsmathematischen Feststellungen insgesamt eine Kapitaldeckung bezüglich der Gesamtheit der Rentenansprüche und Anwartschaften von weit mehr als ... % ergaben. Dementsprechend war bei der Antragstellerin die Umlage besonders hoch bemessen. Diese Umlage wurde auch stets ordnungsgemäß lohnversteuert.

6

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob das so genannte Sanierungsgeld lohnsteuerpflichtig ist, d. h., ob es sich insoweit um steuerbaren Arbeitslohn handelt. Die Antragstellerin vertritt die Auffassung, das Sanierungsgeld sei nicht lohnsteuerpflichtig. Da das Sanierungsgeld erstmals im Laufe des Jahres 2003 von den ... Arbeitgebern zu zahlen sein wird, und zwar nach vorheriger Festsetzung durch die Kasse der Antragstellerin (vgl. § ... Abs. ... der Satzung vom ...), andererseits wegen der Vielzahl der betroffenen Arbeitnehmer (bei der Antragstellerin sind ca. ... Arbeitnehmer versichert), hat die Antragstellerin im Einvernehmen mit dem Antragsgegner mit der Lohnsteueranmeldung für den Monat ... vom... eine Abschlagszahlung von ... EUR auf das künftige Sanierungsgeld angemeldet und hierauf Lohnsteuer in Höhe von ...,- EUR einbehalten und an den Antragsgegner abgeführt.

7

Gegen die Lohnsteueranmeldung vom ... hat die Antragstellerin Einspruch eingelegt, über den noch nicht abschließend entschieden ist. Zugleich hat die Antragstellerin Aussetzung der Vollziehung beantragt, die der Antragsgegner mit Bescheid vom ... abgelehnt hat.

8

Im vorliegenden Verfahren begehrt die Antragstellerin vorläufigen Rechtsschutz durch das Gericht gem. § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Zur Begründung des Aussetzungsbegehrens trägt die Antragstellerin im Wesentlichen Folgendes vor:

9

Das von ihr, der Antragstellerin, als Arbeitgeberin an die Versorgungskasse gezahlte Sanierungsgeld stelle für ihre Arbeitnehmer keinen Zufluss von steuerpflichtigem Arbeitslohn im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dar. Voraussetzung für die Annahme von Arbeitslohn sei, dass bei dem Arbeitnehmer eine Einnahme zu verzeichnen sei (objektive Bereicherung), die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werde (Veranlassungszusammenhang mit dem Dienstverhältnis). Hieran fehle es jedoch im Streitfall, weil den Arbeitnehmern der Antragstellerin nach objektiven Kriterien durch die Zahlung des Sanierungsgeldes kein geldwerter Vorteil zugeflossen sei. Durch das Sanierungsgeld würden keine neuen Leistungsansprüche der Arbeitnehmer begründet. Das Sanierungsgeld diene vielmehr ausschließlich der Schließung einer umstellungsbedingten

10

Deckungslücke. Im Streitfall sei der vor dem Umstellungsstichtag erhobene Umlagesatz nach versicherungsmathematischen Grundsätzen so bemessen gewesen, dass die für den Deckungsabschnitt zu entrichtende Umlage zusammen mit den Zuwendungen und sonstigen Einnahmen voraussichtlich ausgereicht hätten, um die Ausgaben aus dem Vermögen für den Deckungsabschnitt zu bestreiten. Damit aber stellten die Zuschusszahlungen aufgrund der Neuordnung des Systems bei den betroffenen Arbeitnehmern keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die aufgrund der vorgenommenen Systemumstellung notwendigen Zahlungen der Arbeitgeber führten deswegen bei den Arbeitnehmern nicht zu einer zusätzlichen Bereicherung. Darüber hinaus fehle es auch an dem erforderlichen Veranlassungszusammenhang zwischen Zahlung des Sanierungsgeldes und dem Arbeitsverhältnis der Arbeitnehmer. Die Zahlung erfolge nicht als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft durch den Arbeitnehmer. Grund für die Zahlung sei allein die Systemumstellung der Kasse und nicht die Leistungsbeziehung des Arbeitgebers zum Arbeitnehmer. Ferner sei bei Leistungen des Arbeitgebers kraft öffentlich-rechtlicher Verpflichtung kein steuerpflichtiger Arbeitslohn des Arbeitnehmers gegeben. Dies gelte insbesondere dann, wenn der Arbeitgeber als Erfüllungsgehilfe des Staates bei den von diesem mit eigenen Mitteln geforderten Zielen erscheine und der Arbeitgeber zu ihr aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sei. So lägen die Dinge im Streitfall. Die ...

Zusatzversorgungskassen hätten den politischen und gesetzlichen Auftrag, eine dem öffentlichen Dienst vergleichbare betriebliche Altersvorsorge zu gewährleisten. Aufgrund der vom öffentlichen Dienst beschlossenen, von ihr, der Antragstellerin, aufgrund ihrer Aufgabenstellung nachzuvollziehenden und nicht in ihrem Einflussbereich liegenden Systemumstellung, sei sie gezwungen gewesen, die durch die Systemumstellung entstandenen Deckungslücken durch zusätzliche Zuschüsse zu schließen. Die Systemumstellung sei damit Ergebnis der Tatsache, dass der Gesetzgeber die staatliche Rentenversorgung abgesenkt habe und gleichzeitig mit dem Inkrafttreten des Altersvermögensgesetzes und des Altersvermögensergänzungsgesetzes zum 01.01.2002 eine Erweiterung der Durchführungswege der kapitalgedeckten, betrieblichen Altersversorgung vorgenommen und die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen der betrieblichen Altersversorgung verändert habe und die Tarifvertragsparteien des öffentlichen Dienstes, nämlich Bund, Länder und Kommunen einerseits und die Gewerkschaften andererseits, aufgrund dessen eine Systemumstellung vorgenommen hätten. Sie, die Antragstellerin, hätte damit auf den staatlichen Rückzug aus der Altersvorsorge und der Förderung der betrieblichen Altersvorsorge reagiert. Mit der Systemumstellung sei sie, die Antragstellerin, ihrer vom Staat zugewiesenen ordnungspolitischen Funktion nachgekommen und biete einen wesentlichen Beitrag zur Aufrechterhaltung der betrieblichen Altersvorsorge in der Bundesrepublik Deutschland. Den Zuwendungen der ... Arbeitgeber an die Zusatzversorgungskasse komme damit kein Entlohnungscharakter zu. Schließlich sei zu berücksichtigen, dass das Bundesministerium der Finanzen (BMF) die Auffassung vertrete, dass das von der VBL erhobene Sanierungsgeld in Höhe von durchschnittlich 2 % des zusatzversorgungspflichtigen Entgelts kein steuerbarer Arbeitslohn sei.

Wegen der weiteren Einzelheiten der Begründung wird auf die Antragschrift vom 23.09.2002 11
einschließlich der zahlreichen Anlagen sowie das Schreiben der Antragstellerin vom
03.12.2002 Bezug genommen.

Die Antragstellerin beantragt, 12

die Vollziehung der Lohnsteueranmeldung für den Monat ... vom ... bis zur Entscheidung über
die hiergegen eingelegten Einspruch auszusetzen.

Der Antragsgegner beantragt,

den Antrag abzulehnen.

15

Der Antragsgegner verbleibt dabei, dass es sich bei dem streitigen Sanierungsgeld um steuerbaren Arbeitslohn handele. Der finanzielle Fehlbedarf der Antragstellerin resultiere nicht allein aus der Schließung des alten Gesamtversorgungssystems, sondern ergebe sich vorrangig aus dem Wechsel des Finanzierungssystems. Der bisher als Umlage gezahlte Betrag werde lediglich aufgeteilt in einen Beitrag im Rahmen des Kapitaldeckungsverfahrens zur Finanzierung der neuen Versorgungsanwartschaften (... %) und einem Betrag zur Ausfinanzierung der alten Ansprüche und Anwartschaften (... %). Die Zahlungen des Arbeitgebers, um den so genannten Altbestand vom Umlageverfahren in das Kapitaldeckungsverfahren zu überführen, hätten damit weiterhin den Charakter von Umlagezahlungen und seien wie bisher steuerbarer Arbeitslohn. Zwar ergebe sich bei Schließung eines Umlagesystems systembedingt typischerweise eine Deckungslücke. Daraus könne aber nicht gefolgt werden, dass jegliche Zahlungen des Arbeitgebers nach Schließung eines solchen Systems als Sanierungsgelder keinen Arbeitslohn darstellten und somit nicht der Lohnsteuer unterlägen. "Steuerfreie" Sanierungsgelder könnten nur zusätzliche Zahlungen des Arbeitgebers sein, die über die im Zeitpunkt der Schließung geltenden Umlagesätze und den zum Erwerb der Neuanwartschaften vorgesehenen Beitragssatz hinausgingen. Demgegenüber habe sich die Antragstellerin entschlossen, gleichzeitig mit der Umstellung ihres Leistungssystems auch ihr Finanzierungssystem umzustellen. Auch nach Umstellung des Versorgungssystems werde für den Altbestand kein über den bisherigen Umlagesatz von ... % hinausgehender Zuschuss vom Arbeitgeber geleistet. Vielmehr werde die bisherige Umlage in der Größenordnung des kapitalgedeckten Beitrages für die neuen Versorgungsanwartschaften zurückgefahren. Bei den Zahlungen des Arbeitgebers zur vollständigen Ausfinanzierung des so genannten Altbestandes handele es sich damit nur um den nach Abzug des Beitrags zur Finanzierung der Neuanwartschaften verbleibenden bisherigen Umlagebetrag. Dies spiegele sich auch in der Tatsache wieder, dass die Fortführung der Umlage in der bisherigen Höhe ebenfalls ausgereicht hätte, um mittelfristig eine 100 %ige Kapitaldeckung des gesamten Systems zu erreichen. Aus der unterschiedlichen finanziellen Ausstattung bei der Antragstellerin und den Zusatzversorgungskassen des öffentlichen Dienstes könne die Antragstellerin für ihre Auffassung nichts herleiten. Im Gegenteil müsse der Antragstellerin vorgehalten werden, dass sie bereits heute eine vollständige Kapitaldeckung haben könnte, wenn in der Vergangenheit noch höhere - steuerpflichtige - Umlagen erhoben worden wären. Die Antragstellerin könne sich auch nicht mit Erfolg darauf berufen, die Systemumstellung sei für die Arbeitnehmer auch nicht dem Erwerb neuer Ansprüche verbunden. Charakteristisch für das Umlageverfahren sei, dass die für die aktiven Arbeitnehmer erbrachten Einzahlungen nicht für deren spätere Versorgung angespart, sondern unmittelbar zu einer Finanzierung der Versorgungsleistungen der ehemaligen Arbeitnehmer verwendet würden. Damit sei die Höhe der für die aktiven Arbeitnehmer zu leistenden Umlagen nicht abhängig von der Höhe ihrer erworbenen Anwartschaften, sondern von der Höhe der im Deckungsabschnitt aufzubringenden Versorgungsleistungen, der Anzahl der aktiven Pflichtversicherten etc. Systembedingt seien damit beim Umlageverfahren die als Arbeitslohn zu versteuernden Zahlungen und die erworbenen Versorgungsansprüche nicht deckungsgleich. Dementsprechend hätte sowohl der Bundesfinanzhof (BFH) als auch das Bundesverfassungsgericht die Umlagezahlungen stets als steuerpflichtigen Arbeitslohn der aktiven Arbeitnehmer behandelt. Der Antragstellerin könne auch nicht dahingehend gefolgt werden, im Streitfall handele es sich um die bloße Schließung einer trotz ausreichender Umlagefinanzierung bestehenden Deckungslücke. Umlagezahlungen seien nach den

16

Maßstäben eines kapitalgedeckten Systems in aller Regel nicht ausreichend bemessen. Gerade deshalb ergebe sich ja bei Schließung auch eine Deckungslücke. Die Deckungslücke bei Austritt aus dem Umlageverfahren sei ebenso wie die Inkongruenz zwischen den Einzahlungen und den Versorgungsbezügen des einzelnen Arbeitnehmers im laufenden Umlageverfahren die systemimmanente Folge daraus, dass die Umlagezahlungen häufig über längere Zeiträume - nach dem Maßstab eines kapitalgedeckten Systems - nicht ausreichend seien.

II.

17

Der Antrag ist begründet.

18

Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 FGO kann das Finanzgericht die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernstliche Zweifel sind anzunehmen, wenn bei überschlägiger Prüfung anhand des aktenkundigen Sachverhalts neben für die Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts sprechenden Umständen gewichtige gegen seine Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z. B. Beschluss vom 24.02.2000 IV B 83/99, BStBl II 2000, 298). Ist die Rechtslage nicht eindeutig, ist über die zu klärende Frage im summarischen Beschlussverfahren nicht abschließend zu entscheiden. Es ist überdies nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen (vgl. Beschluss vom 23.07.1999 VI B 116/99, BStBl II 1999, 684). Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen bestehen im Streitfall ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der streitigen Lohnsteueranmeldung. Denn bei der gebotenen summarischen Prüfung ist davon auszugehen, dass es sich bei dem streitigen Sanierungsgeld nicht um steuerbaren Arbeitslohn im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) handelt.

19

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG u. a. Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Zum Arbeitslohn gehören auch Ausgaben, die ein Arbeitgeber leistet, um einen Arbeitnehmer oder diesem nahestehende Personen für den Fall der Krankheit, des Unfalls, der Invalidität, des Alters oder des Todes abzusichern (Zukunftssicherung), wenn der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch gegen die Versorgungseinrichtung erwirbt (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung - LStDV -). Steht dem durch die Versicherung begünstigten Arbeitnehmer ein Rechtsanspruch gegen die Pensionskasse auf Leistung zu, fließen ihm durch die Zuwendung des Arbeitgebers an die Pensionskasse Leistungen aus dem Dienstverhältnis zu. Es liegt wirtschaftlich so, als hätte der Arbeitgeber die Zahlungen an den Arbeitnehmer und dieser sie an die Pensionskasse geleistet (vgl. BFH-Urteile vom 12.09.2001 VI R 154/99, BStBl II 2002, 22 und vom 15.07.1977 VI R 109/74, BStBl II 1977, 761). Nach der Rechtsprechung des BFH sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG, dass der Vorteil für die Beschäftigung gewährt werden muss, dann als erfüllt anzusehen, wenn der geldwerte Vorteil (§ 8 Abs. 1 EStG) durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst worden ist. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist gegeben, wenn sich die Einnahme des Arbeitnehmers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (vgl. BFH-Urteile vom 30.05.2001 VI R 159/99, BStBl II 2001, 815 und

20

Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen, die sich der erkennende Senat zu eigen macht, bestehen im Streitfall bei der gebotenen summarischen Prüfung ernstliche Zweifel an der Auffassung des Antragsgegners, bei dem streitigen Sanierungsgeld handele es sich um steuerbaren Arbeitslohn der Arbeitnehmer der Antragstellerin. 21

1. Im Streitfall bestehen bereits dem Grunde nach ernstliche Zweifel an der Annahme eines geldwerten Vorteils der Arbeitnehmer der Antragstellerin. Denn bei dem streitigen Sanierungsgeld handelt es sich nach § ... Abs. ... der Satzung vom ... um eine Pauschalzuweisung der Antragstellerin als Arbeitgeber an die Zusatzversorgungskasse. Zwar können Zahlungen eines Arbeitgebers auch in Form einer Pauschalzuweisung Arbeitslohn der von dieser Zuwendung begünstigten Arbeitnehmer sein. Voraussetzung hierfür ist aber, dass die Zuwendung zu einem geldwerten Vorteil eines bestimmbaren Kreises aktiver oder ehemaliger Arbeitnehmer führt (BFH-Urteil vom 07.07.1972 VI R 116/69, BStBl II 1972, 890). Dies wäre nur dann der Fall, wenn die Zahlung des pauschalen Sanierungsgeldes mit einer weitergehenden Sicherstellung der Rentenansprüche der Arbeitnehmer der Antragstellerin verbunden wäre. An der Annahme einer weitergehenden Sicherstellung der Rentenansprüche der Arbeitnehmer der Antragstellerin durch die Zahlung des streitigen Sanierungsgeldes bestehen jedoch bei überschlägiger Prüfung erhebliche Zweifel. Die Antragstellerin hat hierzu vorgetragen, dass die Zahlung des Sanierungsgelds zu keiner Besserstellung der Rentenansprüche der Arbeitnehmer führt. Insbesondere ist mit der Zahlung des Sanierungsgeldes keine Erhöhung der Rentenansprüche der Arbeitnehmer verbunden. Das Gegenteil ist vielmehr der Fall. Mit der Umstellung des bislang praktizierten Umlageabschnittsdeckungsverfahrens auf die kapitalgedeckte Beitragsfinanzierung ist die Absenkung des Leistungsniveaus für die neuerwerbzbaren Anrechte und Anwartschaften der Arbeitnehmer um ca. ... % verbunden. Es kommt hinzu, dass bei der Antragstellerin vor der Systemumstellung ein Deckungsabschnitt von ... Jahren mit ... Überhangsjahren für die Umlagebemessung Grundlage war. Damit dürfte die Zahlung des Sanierungsgeldes nicht auf einer fehlenden versicherungsmathematischen Kalkulation der Beiträge zu der Zusatzversorgungskasse beruhen. Hierfür spricht insbesondere der Umstand, dass nach dem Vorbringen der Antragstellerin nach den eingeholten versicherungsmathematischen Feststellungen zum Umstellungsstichtag insgesamt eine Kapitaldeckung bezüglich der Gesamtheit der Rentenansprüche und Anwartschaften von weit über ... % vorhanden gewesen sein soll. Der Antragsgegner geht sogar von einer Kapitaldeckung des so genannten Altbestandes zum Umstellungsstichtag von rund ... bis ... % aus. Insoweit kann auch nicht unberücksichtigt bleiben, dass nach den Ausführungen des Antragsgegners die Auskunft des von der Antragstellerin beauftragten Versicherungsmathematikers ergeben haben soll, dass eine Fortführung der Umlage in der bisherigen Höhe, bedingt durch die Einschnitte auf der Leistungsseite, ebenfalls dazu geführt hätte, dass in einigen Jahren eine 100 %ige Kapitaldeckung des Systems erreicht worden wäre. Wäre jedoch eine sofortige vollständige Ausfinanzierung des so genannten Altbestands nicht erforderlich gewesen, so kann das Sanierungsgeld nicht zu einer weitergehenden Sicherstellung der Rentenansprüche der Arbeitnehmer der Antragstellerin geführt haben. 22

1. Ist danach im Streitfall bereits die Annahme eines geldwerten Vorteils ernstlich zweifelhaft, so kommt hinzu, dass nach Auffassung des Senats hinsichtlich des Erfordernisses des Zuflusses eines geldwerten Vorteils ernstliche Zweifel bestehen. Zwar fließt den Arbeitnehmern bei Leistungen des Arbeitgebers an eine betriebliche Pensionskasse grundsätzlich schon im Zeitpunkt der Beitragszahlung des Arbeitgebers 23

Arbeitslohn zu, weil der Arbeitnehmer durch diesen Beitrag einen eigenen Rechtsanspruch gegen die Pensionskasse erwirbt (vgl. BFH-Urteil vom 12.09.2001 VI R 154/99, BStBl II 2002, 22). Damit wäre grundsätzlich von einem Zufluss bei den Arbeitnehmern der Antragstellerin durch die streitige Zahlung auszugehen. Andererseits ist jedoch zu berücksichtigen, dass es sich im Streitfall um eine Abschlagszahlung auf ein künftiges Sanierungsgeld handelt. Denn nach § ... Abs. ... der Satzung vom ... ist das Sanierungsgeld erst nach Abschluss der Jahresabrechnung für das vorangegangene Kalenderjahr zu erheben und durch gesonderten Bescheid festzusetzen. Die entsprechende Satzungsänderung ist zwar nach den Ausführungen der Antragstellerin durch den Verwaltungsrat der Antragstellerin am ... beschlossen und von der Vollversammlung am ... genehmigt worden. Dennoch hat die Satzungsänderung damit noch keine Rechtsgültigkeit erlangt. Denn Satzungsänderungen bedürfen gemäß § ... Abs. ... des Errichtungsgesetzes der Antragstellerin vom ... der Genehmigung durch die staatliche Aufsichtsbehörde (hier: Staatskanzlei des Landes NRW). Diese Genehmigung durch die staatliche Aufsichtsbehörde sowie die entsprechende Veröffentlichung der Satzung im Amtsblatt des A. liegen zur Zeit noch nicht vor. Fehlt es jedoch zur Zeit noch an der erforderlichen Genehmigung der Satzungsänderung durch die staatliche Aufsichtsbehörde, so können Zahlungen im Vorgriff auf die Satzungsänderung jedenfalls nicht zu entsprechenden Rechtsansprüchen der Arbeitnehmer der Antragstellerin geführt und damit einen Zufluss im Sinne des § 11 Abs. 1 EStG begründet haben.

3. Im Streitfall bestehen auch ernstliche Zweifel an der Annahme, das streitige Sanierungsgeld stelle eine Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft der bei der Antragstellerin in dem Monat ... beschäftigten Arbeitnehmer dar. Nach der Rechtsprechung des BFH erweist sich eine Leistung des Arbeitgebers, die dem Arbeitnehmer zugute kommt, dann nicht mehr als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft im weitesten Sinne, wenn der Arbeitgeber zu ihr aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, mit denen der Gesetzgeber sozialpolitische Zwecke auf eine Weise verfolgt, die den Arbeitgeber letztlich nur als Erfüllungsgehilfen des Staates bei den von diesem mit eigenen Mitteln geforderten Zielen erscheinen lässt (vgl. BFH-Urteil vom 25.05.1992 VI R 18/90, BStBl II 1993, 45). Gleiches gilt, wenn der Arbeitgeber zu der Leistung aufgrund von gesetzlichen Vorschriften verpflichtet ist, mit dem der Gesetzgeber ordnungs- und verkehrspolitische Zwecke verfolgt, und diese mit eigenen Mitteln fördert (vgl. BFH-Urteil vom 30.05.2001 VI R 159/99, BStBl II 2001, 815). Bei der gebotenen summarischen Prüfung ist davon auszugehen, dass der Streitfall gleichgelagert ist. - Die Antragstellerin hat als ... Zusatzversorgungskasse den politischen und gesetzlichen Auftrag, eine dem öffentlichen Dienst vergleichbare betriebliche Altersvorsorge zu gewährleisten. Mit der streitigen Systemumstellung reagiert die Antragstellerin darauf, dass der Gesetzgeber die staatliche Rentenversorgung abgesenkt hat und gleichzeitig mit Inkrafttreten des Altersvermögensgesetzes und des Altersvermögensergänzungsgesetzes zum 01.01.2002 eine Erweiterung der Durchführungswege der kapitalgedeckten, betrieblichen Altersvorsorge vorgenommen und die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen der betrieblichen Altersversorgung verändert hat und dementsprechend die Tarifvertragsparteien des öffentlichen Dienstes aufgrund dessen eine Systemumstellung vorgenommen haben. Für die Systemumstellung ist damit der staatliche Rückzug aus der Altersvorsorge und der Förderung der betrieblichen Altersvorsorge maßgebend. Die Systemumstellung ist damit politisch gewollt und veranlasst. Die Beibehaltung des bisherigen Umlagedeckungsverfahrens wäre gegenüber der Reform der Zusatzversorgung im öffentlichen Dienst nicht zu rechtfertigen gewesen.

4. Bestehen danach aus den vorgenannten Erwägungen ernstliche Zweifel an der Annahme des Antragsgegners, bei dem streitigen Sanierungsgeld handele es sich um steuerbaren

Arbeitslohn, so kann der Senat dahinstehen lassen, ob die Finanzverwaltung - wie von der Antragstellerin vorgetragen - hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des Sanierungsgeldes bei der VBL tatsächlich eine andere Rechtsauffassung vertritt und dies einen beachtlichen Verstoß gegen Artikel 3 Abs. 1 des Grundgesetzes begründen könnte.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

26