
Datum: 03.06.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 802/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0603.15K802.03.00

Tenor:

Der Lohnsteuer-Anmeldungsbescheid vom 9.8.2002 in Form der LSt-Anmeldung für den Monat Juli 2002 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 7.2.2003 wird um 1.000 Euro (Zeile 28: Pauschalsteuer für die Abschlagszahlung auf das Sanierungsgeld) herabgesetzt.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig voll-streckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hin-terlegung des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Zahlung von Ausgleichsbeiträgen, die der Schließung von Deckungslücken -bedingt durch die Systemumstellung im Bereich der betrieblichen Altersversorgung vom Umlage-Abschnittsdeckungsverfahren zur kapitalgedeckten Beitragsfinanzierung - dienen, bei den Arbeitnehmern Arbeitslohn i.S. von § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG darstellt.

2

3

Die Klägerin ist eine rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts. Sie hat die Aufgabe, den nichtbeamteten Arbeitnehmern aus dem Bereich ... eine zusätzliche Alters- und Hinterbliebenenversorgung nach den für Angestellte im öffentlichen Dienst geltenden Grundsätzen zu gewähren. Beteiligte der Klägerin sind ... Auch die Klägerin 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.

4

Auch die Klägerin 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 24.06.2002 genehmigt worden, die Genehmigung der zuständigen Aufsichtsbehörde erfolgte am 30. September 2002. Die Neufassung der Satzung wurde im ... veröffentlicht.

5

Das Umlagesystem bei der Klägerin funktionierte bis zur Umstellung wie folgt: Die Versorgungsrenten der Zusatzversorgung wurden auf der Grundlage eines Gesamtversorgungsversprechens errechnet. D.h.: Dem Arbeitnehmer wird zugesagt, seine Grundversorgung aus der gesetzlichen Rentenversicherung auf einen bestimmten Prozentsatz seines Einkommens aufzufüllen. Die Leistungen und Verwaltungskosten der Zusatzversorgung wurden allein aus Umlagen der beteiligten Arbeitgeber finanziert. Die Umlagen deckten dabei überwiegend nur die jeweiligen Ausgaben der Zusatzversorgung. Die Umlage war ein bestimmter Prozentsatz des jeweiligen Arbeitsentgelts des versicherten Arbeitnehmers. Die Umlage wurde jeweils für einen bestimmten Deckungsabschnitt so festgesetzt, dass die für den Deckungsabschnitt zu entrichtenden Umlagen und sonstigen Einnahmen voraussichtlich ausreichen, die in dem Deckungsabschnitt anfallenden Ausgaben zu bestreiten. Gemäß § 71 der Satzung der ... (vor Satzungsänderung) wurde der Umlagesatz für einen Deckungsabschnitt von 25 Kalenderjahren berechnet. Nach jeweils 5 Jahren begann ein neuer Deckungsabschnitt (gleitender Deckungsabschnitt). Bis zum Jahr 1984 galt ein Umlagesatz von 5,5%, danach bis zum Jahr 2000 ein Umlagesatz von 4,5 %. Ausweislich eines versicherungsmathematischen Gutachtens vom 11.5.1999 ergab sich für den bei der Klägerin geltenden Deckungsabschnitt 1.1.2001 eine Senkung des durchschnittlichen Umlagesatzes auf 4,25 %. Im einzelnen wird auf den Auszug aus dem Protokoll über die Sitzung des Verwaltungsrates am 18.6.1999, auf das Rundschreiben der Klägerin ... und das versicherungsmathematische Gutachten (Prof. I) sowie die Stellungnahme des Gutachters vom 22.4.2004 verwiesen (Anlage zum Schreiben der Prozeßbevollmächtigten vom 27.4.2004, Bl. 168 der FG-Akte).

6

Durch die Umstellung des Systems bei der Klägerin werden ab dem 01.01.2002 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 worden ist. Das Leistungsniveau für die neu erwerbbaeren Anrechte und Anwartschaften wurde im Vergleich zur Gesamtversorgungszusage um ca. 20 % abgesenkt. Mit einem Beitragssatz von 4 % der Entgelte nach dem Umstellungszeitpunkt 1.1.2002 werden die nach dem Punktemodell erworbenen Leistungsansprüche voll ausfinanziert.

7

- Die Systemumstellung bedingte die Feststellung des Besitzstandes zum Umstellungsstichtag 01.01.2002. Um das alte System schließen zu können, wurde ein Vergleich des Barwerts der erworbenen Rentenanwartschaften und Rentenansprüche (Besitzstand) mit dem vorhandenen und aus versteuerten Umlagen finanzierten Vermögen notwendig. Der Vergleich des ermittelten Besitzstandes mit dem vorhandenen Vermögen im Zeitpunkt der Systemumstellung ergab eine Deckungslücke von ca. ... EUR. Die Deckungslücke tritt deshalb auf, weil sich Umlagen und Anwartschaften nicht wertgleich gegenüberstehen können, da die Umlagen die im Deckungsabschnitt aufzubringenden Versorgungsleistungen finanzieren müssen. Zur Finanzierung dieser Deckungslücke wird bei der Klägerin zusätzlich ein sogenanntes Sanierungsgeld erhoben (§ 63 der geänderten Satzung vom 16.04.2002). Danach wird das Sanierungsgeld jährlich errechnet. Es beträgt 0,75 % der Entgelte und ist hinsichtlich dieser Berechnungsgrundlage zu dem noch um das Fünffache der ab 01.01.2002 zu zahlenden Renten zu erweitern. Schuldner des Sanierungsgeldes sind die einzelnen ... Arbeitgeber. 8
- Die Klägerin 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 Klägerin ein Deckungsabschnitt von 25 Jahren mit 11 Überhangsmonaten für die Umlagebemessungsgrundlage war. Dieser Umstand führte dazu, dass die versicherungsmathematischen Feststellungen insgesamt eine Kapitaldeckung bezüglich der Gesamtheit der Rentenansprüche und Anwartschaften von weit mehr als 90 % ergaben. Dementsprechend war bei der Klägerin die Umlage besonders hoch bemessen. Diese Umlage wurde auch stets ordnungsgemäß lohnversteuert. 9
- Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob das sogenannte Sanierungsgeld lohnsteuerpflichtig ist, d. h., ob es sich insoweit um steuerbaren Arbeitslohn handelt. Die Klägerin vertritt die Auffassung, das Sanierungsgeld sei nicht lohnsteuerpflichtig. Da das Sanierungsgeld erstmals im Laufe des Jahres 2003 von den ... Arbeitgebern zu zahlen war, und zwar nach vorheriger Festsetzung durch die Kasse der Klägerin (vgl. § 63 Abs. 5 der Satzung vom 16.04.2002), andererseits wegen der Vielzahl der betroffenen Arbeitnehmer (bei der Klägerin sind ca. ... Arbeitnehmer versichert), hat die Klägerin als Arbeitgeberin im Einvernehmen mit dem Beklagten mit der Lohnsteueranmeldung für den Monat Juli 2002 vom 09.08.2002 eine Abschlagszahlung von 5.000,- EUR auf das künftige Sanierungsgeld angemeldet und hierauf Lohnsteuer in Höhe von 1.000,- EUR einbehalten und an den Beklagten abgeführt. 10
- Gegen die Lohnsteueranmeldung vom 09.08.2002 hat die Klägerin Einspruch eingelegt, der mit Einspruchsentscheidung vom 07.02.2003 als unbegründet zurückgewiesen wurde. Auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung wird verwiesen. 11
- Mit der hier vorliegenden Klage wendet sich die Klägerin gegen die Lohnsteuerpflicht der Abschlagszahlung auf das Sanierungsgeld. 12
- Die Klägerin vertritt die Ansicht, dass das von ihr als Arbeitgeberin an die Versorgungskasse gezahlte Sanierungsgeld für ihre Arbeitnehmer keinen Zufluss von steuerpflichtigem Arbeitslohn im Sinne des § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG darstelle. 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 Klägerin nach objektiven Kriterien durch die 13

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 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 hätte, 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 zur einer zusätzlichen Bereicherung. Darüber hinaus fehle es auch an dem erforderlichen Veranlassungszusammenhang zwischen der 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 zur 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 Klägerin, 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 (AVmG) 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 Klägerin, hätte damit auf den staatlichen Rückzug aus der Altersvorsorge und der Förderung der betrieblichen Altersvorsorge reagiert. Mit der Systemumstellung sei sie 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. Dass eine Bereicherung des Arbeitnehmers durch die Sanierungszahlungen nicht eintrete, zeige zudem die einfache Überlegung, dass er ohne weiteres auf die Zahlungen verzichten könne, ohne dass sich seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verändern würde. Eine solcher Verzicht würde natürlich nicht das Rechtsverhältnis Arbeitgeber - Kasse berühren und hätte darauf keinerlei Auswirkung, was nur ein weiterer Beleg dafür sei, dass ein dem Arbeitnehmer zurechenbarer Arbeitslohn nicht vorliege.

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. Es sei nicht nachvollziehbar, warum Sanierungsgelder nach Auffassung der Finanzverwaltung nur dann keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen können, wenn die bis zum 31.12.2001 entstandenen Anwartschaften und Ansprüche aus dem Gesamtversorgungssystem und die ab dem 1.1.2002 neu entstehenden Anwartschaften aus dem Punktesystem ab dem 1.1.2002 einheitlich weiter im Umlage-Abschnittsdeckungsverfahren finanziert werden (so wie bei der VBL), nicht aber, wenn ab dem 1.1.2002 die neuen Anwartschaften über ein Kapitaldeckungsverfahren -wie bei der Klägerin- finanziert werden. Auf die Deckungslücke habe die Finanzierung der neuen Anwartschaften keinen Einfluss. Bei den ...kassen würden die Besitzstandsanwartschaften und -ansprüche durch das mit den früheren -versteuerten- Umlagen aufgebaute Vermögen finanziert und soweit eine -im Vergleich zur VBL und den kommunalen Kassen - marginale Deckungslücke verbleibe, ebenfalls mit dem Sanierungsgeld finanziert. Wie gering die Deckungslücke sei, zeige sich darin, dass die ... für die komplette Ausfinanzierung 0,75 % der zusatzversorgungspflichtigen Entgelte benötige, die VBL aber durchschnittlich bereits 2 % zur Ausfinanzierung von 5 Jahren Deckungsabschnitt. Dies zeige auch, dass bei den ...kassen in der Vergangenheit im Verhältnis zu den Lasten deutlich höhere Umlagen als bei der VBL gezahlt worden seien und damit auch eine in Relation deutlich höhere Gesamtbesteuerung erfolgt sei. Die mit dem Sanierungsgeld ausfinanzierten Renten würden mit dem Ertragsanteil versteuert. Wäre nun das Sanierungsgeld bei den ...kassen auch noch einkommensteuerpflichtig, würden die Versicherten bei den ...kassen nochmals steuerlich deutlich mehr belastet als vergleichbare Versicherte bei der VBL.

Die Klägerin weist ausdrücklich nochmals darauf hin, dass die Umlagesenkung nach dem versicherungsmathematischen Gutachten vom 11.6.1999 in keinem Zusammenhang mit der Systemumstellung gestanden habe. Im Zeitpunkt der Umlagesenkung sei die Systemumstellung noch gar nicht absehbar gewesen. Ab Systemumstellung zum 1.1.2002 werde ein selbständiges neues Vermögen aufgebaut. Die von da an entstehenden Anwartschaften würden vollständig von den Beiträgen ausfinanziert. Das Gesamtversorgungssystem sei nicht nur für Neuzugänge, sondern insgesamt geschlossen worden. Für die Betroffenen sei sowohl das Finanzierungs- als auch das Leistungssystem geändert worden, so dass sich ab dem Umstellungszeitpunkt 1.1.2002 alle Betroffenen im Kapitaldeckungsverfahren befänden. Mit den ab dem 1.1.2002 erhobenen Beiträgen werde daher kein "Altbestand" versorgt. Die Beiträge dienten nur der Finanzierung neu entstehender Anwartschaften von bereits vorhandenen und neu hinzukommenden Versicherten. Alle aus dem Gesamtversorgungssystem bis zum 31.12.2001 entstandenen Anwartschaften der bereits vorhandenen Versicherten und sämtliche Ansprüche der bereits vorhandenen Versicherten würden allein aus dem Vermögen bedient, welches aus den bereits erhobenen und versteuerten Umlagen aufgebaut worden sei.

15

Weiterhin könne man bei dem von der Klägerin zu zahlenden Sanierungsgeld auch nicht von einer nachträglichen Umlage sprechen. Durch die Umlage erwerbe der Arbeitnehmer eine rechtlich gesicherte Anwartschaft auf spätere Rentenleistungen. Wenn die Umlagen -wie im Streitfall- versicherungsmathematisch richtig errechnet worden seien, sei ihre Funktion erfüllt. Nur in den Fällen, in denen keine Leistungsäquivalenz zwischen Umlage und Versorgungsanwartschaft bestehe, komme aus dem Gesichtspunkt der "Nachzahlung" die Einordnung des späteren Sanierungsgeldes als (nachträgliche) Umlage in Betracht. Die Qualifikation des Sanierungsgeldes als nachträgliche Umlage sei daher nur dann zutreffend, wenn Defizite bestünden, die auf einer versicherungsmathematisch unzureichend ermittelten Umlagezahlung beruhten, wenn somit keine Leistungsäquivalenz im Zeitraum des Erwerbs der Versorgungsanwartschaften bestanden habe. Ausgleichszahlungen zur Abdeckung von Fehlbeträgen dienten daher nicht der Finanzierung der Rentenanswartschaften, sondern

16

der Finanzierung der Versorgungslasten, wenn sie aufgrund "externer" Faktoren (z.B. Änderung des Finanzierungssystems) nicht aus bestehenden und ausfinanzierten Anwartschaften eingelöst werden können. Dass die Zahlung des Sanierungsgeldes nicht als Umlage im Sinne einer "Schlusszahlung" angesehen werden könne, zeige schon folgende einfache Überlegung: Angenommen, eine Zusatzversorgungskasse nehme keine Neuzugänge mehr auf. Am Ende stünden einem aktiven Arbeitnehmer 100 Rentner gegenüber. Der Grundgedanke des Umlageverfahrens, der darin bestehe, dass die Umlage die Versorgungsanwartschaften finanziere, indem sie die laufenden Rentenverpflichtungen abdecke, funktioniere hier nicht mehr, da das Umlageverfahren auslaufe. Die Arbeitgeber, die verpflichtet seien, die Kasse in die Lage zu versetzen, ihre Rentenverpflichtungen zu erfüllen, müssten neben der Umlage für den letzten aktiven Arbeitnehmer zum Erwerb seiner Versorgungsanwartschaft laufend "Schlusszahlungen" zur Finanzierung der aktuellen Rentenzahlungen leisten, da diese durch ein auf Kontinuität angelegtes Umlageverfahren nicht mehr finanziert werden könnten. Niemand würde auf die Idee kommen, in diesen vom Arbeitgeber zu leistenden Zahlungen einen lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn des letzten Arbeitnehmers zu sehen. Der Grund der Zahlungen liege nämlich nicht mehr in dessen Arbeitsverhältnis, sondern in der Beendigung des Umlagesystems.

17
Sofern der Beklagte in seiner Einspruchsentscheidung darauf hinweise, dass die Klägerin die Finanzierung nicht aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung umgestellt habe, sei darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber durch das AVmG zum einen deutlich gemacht habe, dass die Umlagefinanzierung durch kapitalgedeckte Elemente zunehmend ersetzt werden müsse. Zum anderen hätten auch die Tarifvertragsparteien eine echte Kapitaldeckung beabsichtigt. Jeder Zusatzversorgungskasse sollte es lediglich überlassen bleiben, wann dieser Schritt vollzogen werde. Die Systemumstellung auch im Bereich der Finanzierung sei daher politisch gewollt und veranlasst. Zudem sei zu berücksichtigen, dass die ... Zusatzversorgungskassen mit der sofortigen Systemumstellung auch einen Auftrag ihrer ... verwirklichten. Die "... habe ausgeführt, dass "geeignete institutionelle Grundlagen für weitere -kapitalgedeckte- Formen der Alterssicherung geschaffen" werden müssen. Hinzuweisen sei auch, dass die ... Zusatzversorgungskassen nach der Begründung zum Errichtungsgesetz darauf hinwirken sollen, dass die "zusätzliche Altersversorgung ... im ... Dienst ... der Zusatzversorgung im öffentlichen Dienst entsprechen" solle.

18
Weiterhin weist die Klägerin u.a. auf die Entscheidungen des BFH vom 30.5.2001 (BStBl II 2001, 815), vom 6.6.2002 (BStBl II 2003, 34) und vom 13.8.1975 (BStBl II 1975, 749) hin.

19
In der mündlichen Verhandlung vertritt die Klägerin unter Hinweis auf das Urteil des BVerfG vom 6. März 2002 (2 BvL 17/99, HFR 2002, 331) zudem die Ansicht, dass eine Versteuerung im vorliegenden Fall verfassungswidrig sei, da sie einer Doppelbesteuerung gleichkomme.

20
Die Klägerin beantragt,

21
den Lohnsteuer-Anmeldungsbescheid vom 9. August 2002 in Form der LSt-Anmeldung für den Monat Juli 2002 vom in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07. Februar 2003 um 1.000 EUR (Zeile 28 "Pauschalsteuer für die Abschlagszahlung auf das Sanierungsgeld") herabzusetzen,

22
hilfsweise die Revision zuzulassen.

23
Der Beklagte beantragt,

24
die Klage abzuweisen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.	25
Zur Begründung verweist der Beklagte auf seine Einspruchsentscheidung.	26
Zur weiteren Begründung trägt der Beklagte vor, dass die Klägerin verkenne, unter welchen Voraussetzung unter Berücksichtigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung steuerlich von "Sanierungsgeldern" ausgegangen werden könne. "Steuerfreie" (nicht lohnsteuerbare) Sanierungsgelder könnten nur zusätzliche Zahlungen des Arbeitgebers sein, die über die im Zeitpunkt der Schließung geltenden Umlagesätze hinausgingen. Auch im Falle des sog. Bahn-Urteils seien nur die Beiträge, die nicht durch Umlagen in der bisherigen Höhe (im dortigen Streitfall 7 %) und sonstige Einnahmen gedeckt wurden, durch den nicht als Arbeitslohn einzuordnenden Zuschuss des Bundes aufgebracht worden. Trotz Schließung des Systems seien weiterhin als steuerpflichtiger Arbeitslohn anzusehende Umlagen entrichtet worden. Ähnlich werde bei den Zusatzversorgungskassen des öffentlichen Dienstes verfahren.	27
Sowohl der BFH (Urteil vom 15.07.1977, BStBl. II 1977, S 761) als auch das Bundesverfassungsgericht -BVerfG- (Entscheidung vom 06.03.2002, BStBl. II 2002, S 618) würden die Umlagezahlungen stets als steuerpflichtigen Arbeitslohn der aktiven Arbeitnehmer behandeln, auch wenn sie mit den daraus erwachsenen individuellen Versorgungsansprüchen nicht kongruent sind. Dasselbe müsse auch hinsichtlich derjenigen Zahlungen des Arbeitgebers gelten, die nicht bereits im laufenden Umlageverfahren, sondern erst bei Überführung des Umlagesystems in ein kapitalgedecktes System als "Schlusszahlung" erbracht werden.	28
Letztlich werde die hier vertretene Auffassung der Steuerpflicht der Zahlungen auch dadurch gestützt, dass nach Aussage des von der Klägerin beauftragten Versicherungsmathematikers eine Beibehaltung des Umlageverfahrens durch einfache Weiterführung der bisherigen Umlagesätze - also ohne zusätzliche Zahlungen - nach einer Übergangsphase zu einer vollständigen Kapitaldeckung des bisherigen Systems geführt hätte. Dies werde z. B. bei der von der Klägerin als Vergleichsmaßstab herangezogenen VBL praktiziert. Eine schlichte Zahlungseinstellung könne aber nicht zur Entrichtung von dann steuerlich unbeachtlichen Fehlbeträgen in Form von Sanierungsgeldern führen.	29
Ergänzend weist der Beklagte darauf hin, dass der Begriff "Sanierungsgeld" in die Rechtsordnung eingegangen sei. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 7 Arbeitsentgelt-Verordnung seien Sanierungsgelder der Arbeitgeber zur Deckung eines finanziellen Fehlbetrags an (bestimmte) Einrichtungen nicht dem sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt zuzurechnen (Änderungs-Verordnung vom 20.12.2001, Bundesgesetzblatt Teil I S 3918). Sanierungsgelder im vorstehenden und hier streitigen Sinne könnten daher nur dann vorliegen, wenn sich eine finanzielle Belastung oberhalb des bisherigen Umlagesatzes (letzte Umlagesatz vor Systemwechsel) ergebe, um die vor dem Systemwechsel erworbenen Ansprüche zu erfüllen. Dem sei auch in § 17 Abs. 1 ATV Rechnung getragen worden. Hier sei folgendes vereinbart worden:	30
"Zur Deckung des infolge der Schließung des Gesamtversorgungssystems... zusätzlichen Finanzbedarfs, der über die am 01.11.2001 jeweils geltende Umlage hinausgeht, erhebt die Zusatzversorgungseinrichtung... Sanierungsgelder."	31
Ferne bestimme § 17 Abs. 2 ATV, dass Sanierungsgelder bei einem Umlagesatz von weniger als 4 % nicht in Betracht kommen. Es seien keinerlei Gründe ersichtlich, den Begriff des Sanierungsgeldes steuerrechtlich anders auszulegen als im Sozialversicherungsrecht.	32

Entscheidend für den vorliegenden Streitfall sei die Frage, wann ein "Sanierungsgeld" vorliege. Die Klägerin verschließe sich der Erkenntnis, dass der Begriff "Sanierungsgeld" Eingang in die Rechtsordnung gefunden habe. Mangels Kenntnis der Historie zu der Entstehung des Begriffs "Sanierungsgeld" und der sich auf Grund dessen ergebenden Änderung der Arbeitsentgelt-Verordnung verkenne bzw. verdrehe die Klägerin die Zusammenhänge. Der Begriff des "Sanierungsgeldes" habe seinen Ursprung im Tarifvertrag Altersversorgung. Unter welchen Voraussetzungen demnach von einem Sanierungsgeld auszugehen sei, sei dort geregelt. Für eine andere als in der Arbeitsentgeltverordnung geregelte Auslegung des Begriffs Sanierungsgeld im Steuerrecht seien keine Gründe ersichtlich. Die Klägerin verschließe sich während des gesamten Verfahrens der Erkenntnis, dass ihre Zahlungen kein Sanierungsgeld seien. Dies sei der Kernpunkt des ganzen Rechtsstreits. Folglich handele es sich bei Zahlungen der Klägerin um Umlagen, die unstreitig zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führten. Der Behauptung der Klägerin, dass hinsichtlich des Sanierungsgeldes eine Ungleichbehandlung der ... Zusatzversorgungskassen mit der VBL vorliege, werde ausdrücklich widersprochen. Bei der VBL werde unstreitig ein Sanierungsgeld gezahlt, da eine finanzielle Belastung oberhalb des Umlagesatzes (Stichtag 1.1.2001) vorliege. Genau dies sei bei der Klägerin nicht der Fall.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.

Die Lohnsteuer-Anmeldung vom 9.8.2002 (Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 168 Satz 1 AO) für den LSt-Anmeldungszeitraum Juli 2002 i.H.v. 1.000 Euro (Pauschalsteuer für die Abschlagzahlung auf das Sanierungsgeld) und die Einspruchsentscheidung vom 7.2.2003 sind rechtswidrig. Der nach der Umstellung des Systems gezahlte Ausgleichsbeitrag zur Schließung der Deckungslücke stellt keinen lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

1. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gemäß § 19 Abs. 1 Satz 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.
- a. 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 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.
- a. Die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG, dass der Vorteil für die Beschäftigung gewährt werden muss, hat der BFH dann als erfüllt angesehen, wenn der geldwerte Vorteil durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst worden ist (BFH-Urteil vom 30. Mai 2001 VI R 159/99, BStBl II 2001, 815). Eine Veranlassung durch das individuelle Arbeitsverhältnis ist gegeben, wenn der Vorteil nur deshalb gewährt wird, weil der Zurechnungsempfänger Arbeitnehmer des Arbeitgebers ist, der Vorteil also mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird, und wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft

des Arbeitnehmers erweist (BFH-Urteil vom 26. Juni 2003 VI R 112/98, BFHE 203, 53, BStBl II 2003, 886).

Der erkennende Senat lässt den Streit der Beteiligten, ob es sich bei den hier vorliegenden Zahlungen um Sanierungsgelder oder nachträgliche Umlagen handelt, dahinstehen. Denn allein die Begriffsbestimmung gibt keine Antwort auf die Frage, ob es sich vorliegend um Arbeitslohn handelt oder nicht. 40

1. Nach Ansicht des Senats liegt aus verschiedenen Gründen kein Arbeitslohn i.S.d. § 19 EStG vor: 41

a. Der Senat kann im Streitfall in der Abschlagszahlung für die durch die Schließung des Systems entstandene Deckungslücke schon keinen Vorteil des Arbeitnehmers erkennen. 42

Der einzelne Arbeitnehmer erlangt durch die Zahlung des Zuschusses weder einen individuellen Vorteil noch einen leistungsgerechten oder sonstigen Vermögenszuwachs. Weder seine spätere Rente noch ein sonstiges Anwartschaftsrecht werden durch die Zahlung (auch nur der rechtlichen Möglichkeit nach) erhöht. Die Ausgleichszahlung hat keinen unmittelbaren und konkreten Einfluss auf die Versorgungsansprüche der Arbeitnehmer, sie dient lediglich der Schließung des alten Systems. 43

Die Arbeitgeber haben mit der Beteiligung an den Zusatzversorgungskassen eine Solidargemeinschaft zur Finanzierung der insgesamt von ihnen versprochenen Versorgungsleistungen gebildet. Mit der richtigen versicherungsmathematischen Berechnung der Umlage für die einzelnen Deckungsabschnitte waren die Zusatzversorgungskassen in der Lage, ihre Verpflichtungen, nämlich die Bezahlung der Versorgungsempfänger, zu erfüllen. Wie die Klägerin auch unbestritten dargestellt hat, hätte die Beibehaltung des Umlagesystems nicht zu einer Nachschusspflicht der Zusatzversorgungskassen geführt, da die Berechnung der Umlage materiell nicht fehlerhaft war. 44

Es ist zwar richtig, dass nach der Rspr. Zahlungen des Arbeitgebers an eine Pensionskasse unabhängig davon, ob sie im Kapitaldeckungs- oder Umlageverfahren getätigt werden, nicht deshalb Arbeitslohn darstellen, weil Versorgungsansprüche begründet werden. Die Zuwendung ist allein deshalb als Arbeitslohn zu erfassen, weil sie wirtschaftlich als eine Barlohnzahlung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer anzusehen ist, die dieser nachfolgend zum Zwecke seiner Zukunftssicherung verwendet (BFH-Urteil vom 30. Mai 2001 VI R 178/99, BFH/NV 2001, 1258). Ob dieser Rechtsprechung zu folgen ist, kann der Senat dahinstehen lassen. Insoweit wird nur auf die Ausführungen des Bundessozialgerichts (BSG) in seiner Entscheidung vom 29. Juni 2000 (B 4 RA 57/98 R, BSGE 86, 262 Teil B. 4.) zum Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung verwiesen. Hier stellt das BSG klar, dass der Arbeitgeberanteil -ebenso wie die Umlage bei den Zusatzversorgungskassen- "dem einzelnen Arbeitnehmer nach dem Rentenversicherungsrecht weder aktuell noch zukünftig individuell irgendeinen rechtlichen oder wirtschaftlichen Vorteil (bringt), insbesondere keinen, der real zufließt. Denn der sog. Arbeitgeberanteil wird - ohne jeden "Durchgangszufluss" beim einzelnen Arbeitnehmer - unmittelbar fremdnützig den aktuellen Rehabilitanden und Rentnern zugewandt, zu denen der Arbeitnehmer im jeweiligen Beitragszeitraum nicht gehören kann. Wegen sofortigen "Beitragsverbrauchs" kann er ihm auch später nicht zufließen." 45

Im vorliegenden Fall geht es aber nicht um die lohnsteuerliche Behandlung einer Umlage, sondern um die Zahlung des Ausgleichsbetrages, der durch die Umstellung des Systems begründet wurde. 46

Die Klägerin finanzierte bis zum 31.12.2001 ihre Rentenzahlung an die Versorgungsberechtigten im Umlageverfahren. Der Umlagesatz wurde bis zu diesem Zeitpunkt unstreitig nach versicherungsmathematischen Grundsätzen so bemessen, dass die für den Deckungsabschnitt zu entrichtende Umlage voraussichtlich ausgereicht hätte, um die Ausgaben aus dem Vermögen für den Deckungsabschnitt zu bestreiten. Eine Schließung des Systems oder eine Schließung des Versichertenbestandes findet dagegen keinen Eingang in die Umlagenkalkulation. Der mit der Schließung des Systems entstandene Fehlbetrag beruhte daher nicht darauf, dass in den Jahren bis zum 31.12.2001 zu geringe Umlagen erhoben worden wären, sondern allein auf der Neuordnung des Systems hinein in ein kapitalgedecktes System. Die vorliegende Umstellung des Systems bedeutete faktisch eine Schließung des Altbestandes. Da aber durch das Umlagesystem in der Vergangenheit keine ausreichende Kapitaldeckung der Anwartschaften und Ansprüche zwangsläufig bis zum Umstellungszeitpunkt erreicht werden konnte, musste dies durch die Zahlung eines Ausgleichbetrages nachgeholt werden. Mit diesem Betrag werden die bereits ausgelösten Renten sowie die unverfallbaren Anwartschaften der aktiven und ausgeschiedenen Mitarbeiter mit einem Schlag ausfinanziert. Das Vermögen des aktiven oder des ausgeschiedenen Mitarbeiters wird damit aber nicht erhöht.

47

Auch wenn durch Zahlung zum Ausgleich von Fehlbeträgen, die nicht aufgrund falscher versicherungsmathematischer Berechnung entstanden sind, bereits erworbene Versicherungsansprüche sichergestellt werden, entsteht hieraus keinem Arbeitnehmer ein zusätzlicher geldwerter Vorteil. Insoweit ist zu bedenken, dass die Klägerin als Anstalt des öffentlichen Rechts nicht konkursfähig ist. Aufgrund dessen existiert die von der staatlichen Aufsicht geforderte Solventgarantie der ... und damit eine grundsätzliche Einstandsverpflichtung der Klägerin. Das Risiko des Werterhalts liegt, soweit der Arbeitgeber in der Vergangenheit -wie im Streitfall- ausreichende Zuwendungen zum Aufbau des Deckungskapitals für die individuellen Versorgungsansprüche erbracht hat, allein beim Arbeitgeber. Etwaige Nachschüsse führen daher zu keinem weiteren geldwerten Vorteil (vgl. Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, Stand Oktober 2001 "Zukunftssicherung von Arbeitnehmern" Rn. 18, S. 2360).

48

Selbst wenn man davon ausgeht, dass mit der Zahlung des "Sanierungsgeldes" ausreichende Vermögensbestände geschaffen werden, um nunmehr alle Besitzstandsanswartschaften rücklagenmäßig abzudecken, kann dies allenfalls als mittelbarer Vorteil gewertet werden. Dieser mittelbare Vorteil für den Arbeitnehmer ist aber derart weit entfernt von der Vermögenssphäre des Arbeitnehmers, dass er sich nach Auffassung des Senats dem geltenden Arbeitslohn nicht mehr unterordnen lässt.

49

Das Umdenken im Bereich der Altersversorgung und die dadurch ausgelöste Umstellung des Systems beruhte auf der demographischen Entwicklung, verknüpft mit längerer Lebenserwartung und damit auch längeren Rentenlaufzeiten. Das Verhältnis zwischen der Zahl der Versicherten und der Zahl der Rentner bzw. Versorgungsberechtigten hatte sich drastisch verändert. Im Jahr 2000 lag das Verhältnis nur bei 1,81 zu 1 (Lassner, Die Altersversorgung des öffentlichen Dienstes, Der Personalrat 2004, 23). Das Umlageverfahren (Generationenvertrag) konnte daher auf Dauer ohne erheblich steigende nicht mehr finanzierbare Leistungen nicht gehalten werden. Daher hat nicht nur der öffentliche Dienst nach Alternativen gesucht (vgl. Diskussionsbeiträge in Höfer, Die Zukunft der Altersversorgung im öffentlichen Dienst, 1996, Schriftenreihe Der Betrieb). Dies führte im öffentlichen Dienst zur Umstellung vom Gesamtversorgungssystem auf ein Versorgungspunktemodell. Nach dem Versorgungspunktemodell wird eine Leistung zugesichert, die sich ergeben würde, wenn eine Gesamtbeitragsleistung von 4 % des

50

zusatzversorgungspflichtigen Entgelts vollständig in ein kapitalgedecktes System eingezahlt würde (s. Altersvorsorgeplan 2001 vom 13.11.2001, Altersvermögens- und Altersvermögensergänzungsgesetz). Die ... Zusatzversorgungskassen müssen entsprechend ihrem Zweck dafür Sorge tragen, dass die Versorgung der im öffentlichen Dienst entspricht. Sie sind aber nicht verpflichtet, die Umsetzung genauso durchzuführen wie beispielsweise die VBL. Vielmehr besagt schon der Altersvorsorgeplan 2001, dass jede Kasse ihre Finanzierung selbst regelt. Weiteres Ziel der Umgestaltung der Altersversorgung war der schrittweise Ersatz der Umlagefinanzierung durch kapitalgedeckte Finanzierung (§ 15 ATV-K).

Diesem sozialpolitisch und volkswirtschaftlich erwünschtem Ziel sowie ihrem Satzungszweck - 51
Annäherung der Versorgung wie im öffentlichen Dienst - ist die Klägerin durch die Systemumstellung und auch durch die Finanzierungsumstellung nachgekommen. Um die Zusatzversorgung - gerade auch im Hinblick auf die Herabsetzung der gesetzlichen Renten- in Zukunft zu gewährleisten, war sie gehalten, eine Alternative zur bisherigen Praxis zu finden. Wenn sie einen klaren Trennungsschritt macht, der sich auch auf die Finanzierung - weg von den Umlagen- bezieht, liegt dies nicht im Verhältnis von Arbeitgeber zum Arbeitnehmer begründet, sondern im Verhältnis des Arbeitgebers zur Versorgungskasse. Die durch die Schließung des Systems bedingte zusätzliche Zuwendung der Klägerin ist daher wirtschaftlich nicht an die Stelle eines eigenen Beitrags der Arbeitnehmer getreten. Sie kann nicht als Gegenleistung für die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers angesehen werden (vgl. zur Solvabilitätsspanne BFH-Urteil vom 12. September 2001 VI R 154/99, BStBl II 2002, 22).

Das Gericht kann insoweit auch keinen Unterschied zu der Behandlung von 52
"Sanierungsgeldern" bei der VBL erkennen, die nach Ansicht der Finanzverwaltung unstreitig steuerfrei sein sollen. Zwar besteht ein Unterschied auf der Finanzierungsebene. Die VBL erhebt ihren zum 1.1.2002 maßgebenden Umlagesatz auch nach der Umstellung weiterhin. Warum der Unterschied auf der Finanzierungsebene zu einer unterschiedlichen steuerrechtlichen Behandlung des Sanierungsgeldes und des Ausgleichsbetrages führen soll, ist nicht nachvollziehbar. Im Streitfall hat die Klägerin nach der Systemumstellung auch die Finanzierung der Umstellung angepasst und überhaupt keine Umlagen mehr erhoben. Der verminderte Beitrag von 4 % nach der Umstellung im Vergleich zur Umlage in Höhe von 4,25 % resultierte aus der Absenkung des Leistungsniveaus im kapitalgedeckten System um 20 % (im Vergleich zum Gesamtversorgungssystem). Wenn dieser Beitrag i.H.v. 4 % das (abgesenkte) Leistungsniveau im kapitalgedeckten Punktemodell voll ausfinanziert, ist nicht ersichtlich, wieso der aufgrund der Umstellung des Systems entstandene zusätzliche Finanzierungsbedarf nicht ebenso steuerfrei sein soll wie bei der VBL. Nach Ansicht des Senats darf die Finanzierung des Gesamtversorgungs- und des kapitalgedeckten Systems nicht miteinander vermengt werden. Mit der Umstellung zum 1.1.2002 sollte das alte System geschlossen werden. Allein durch die Schließung dieses Systems entstand ein erhöhter Finanzbedarf und zwar unabhängig von der Art der Finanzierung des neuen Systems. Hätte die VBL auch die Finanzierungsseite umfassend umgestellt, um damit, wie bei der Klägerin, die vollständige Ausfinanzierung des alten Systems zu erreichen, wäre es zu einem noch höheren Sanierungsgeld (zur Zeit 2 %) gekommen. Denn insoweit ist zu bedenken, dass der Deckungsreserve von nur wenigen Monaten bei der VBL eine Deckungsreserve von rund 30 Jahren (Rücklage etwa ... DM) bei der ... gegenübersteht (...). Ein sofortiger vollständiger Umstieg in die Kapitaldeckung wäre bei der VBL mit der zunächst verbundenen Doppelbelastung -Aufbau individueller Kapitalstöcke bei gleichzeitiger Ausfinanzierung des Besitzstandsanswartschaften und der laufenden Renten- nicht machbar gewesen.

Darüber hinaus ist folgendes zu bedenken: Würde man den gesamten Ausgleichsbetrag zur 53
Schließung der Deckungslücke den aktiven Mitarbeitern aufbürden, hätten diese nicht nur

ihre Umlagen der Vergangenheit versteuert, die zur Deckung der laufenden Renten dienen, sondern zusätzlich auch noch den Barwert der schon laufenden -fremden- Renten.

Der hier vorliegende Fall lässt sich daher auch nicht mit dem vom BFH mit Urteil vom 7. Juli 1972 (VI R 116/69, BFHE 107,11, BStBl II 1972, 890) entschiedenen Fall vergleichen. Hier hatte der BFH angenommen, dass Pauschalzuweisungen eines Arbeitgebers an eine betriebliche Pensionskasse zur Abdeckung von Fehlbeträgen des Deckungskapitals Arbeitslohn der aktiven Arbeitnehmer oder Pensionäre sind, wenn die Beiträge zur Pensionskasse allein vom Arbeitgeber getragen werden und die Höhe der laufenden Beiträge versicherungsmathematisch nicht exakt kalkuliert wurde. In einem solchen Fall trete die Pauschalzuweisung wirtschaftlich an die Stelle eines eigenen Beitrags des Arbeitnehmers, da sie dazu diene Fehlbeträge auszugleichen, die aufgrund einer fehlenden versicherungsmathematischen Kalkulation der Beiträge von vornherein billigend in Kauf genommen worden seien. Im Streitfall kann aber nicht davon gesprochen werden, dass auch die Schließung des jahrelang geltenden alten Umlagesystems und der damit bedingte Fehlbetrag im Zeitpunkt der Schließung von vornherein billigend in Kauf genommen worden ist und die Sonderzahlung sich insoweit wirtschaftlich betrachtet als bloße Nachzahlung einer Umlage darstellt.

- a. Selbst wenn man einen Vorteil der Arbeitnehmer im vorliegenden Fall annehmen würde, kann die Abschlagszahlung auf den umstellungsbedingten Fehlbetrag jedenfalls nicht als Gegenleistung für Dienste der bei der Klägerin im Monat Juli 2002 beschäftigten Arbeitnehmer angesehen werden.

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 als Erfüllungsgehilfen des Staates bei den von diesem mit eigenen Mitteln geförderten Zielen erscheinen lässt (vgl. BFH-Urteil vom 25.5.1992 VI R 18/90, BStBl II 1993, 45 und BFH-Urteil vom 30.5.2001 VI R 159/99, BStBl II 2001, 815). Zwar war die Klägerin nicht gesetzlich zur Umstellung des Versorgungssystems verpflichtet. Die Klägerin hat als ... Zusatzversorgungskasse jedoch den sozialpolitischen Auftrag, eine dem öffentlichen Dienst vergleichbare betriebliche Altersversorgung zu gewährleisten. Mit der Systemumstellung reagiert die Klägerin darauf, dass der Gesetzgeber die staatliche Rentenversorgung abgesenkt und gleichzeitig mit Inkrafttreten des Altersvermögensgesetzes und des Altersvermögensergänzungsgesetzes zum 1.1.2002 dem Arbeitnehmer zum 1.1.2002 einen gesetzlichen Rechtsanspruch auf betriebliche Altersversorgung aus Entgeltumwandlung im Umfang von bis zu 4 % der Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung zugestanden hat.

Für die Systemumstellung waren daher sozialpolitische Ziele und die Sicherung der Zusatzversorgung maßgebend (s.o. unter 1.b). Der Umstand, dass es für die Klägerin keine unmittelbare gesetzliche Verpflichtung gab, ist nach Auffassung des Senats nicht entscheidungserheblich. Im vorliegenden Fall stehen vielmehr die sozialpolitischen Ziele, die gesellschaftliche Notwendigkeit, vom Generationenvertrag Abschied zu nehmen, und der satzungsmäßige Auftrag derart im Vordergrund, dass die Ausgleichzahlung sich nicht mehr als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft im weitesten Sinne erweist.

- a. Die Ausgleichszahlung stellt sich darüber hinaus bei objektiver Betrachtung auch nicht als Frucht der Arbeitsleistung der aktiven Arbeitnehmer dar.

Die Klägerin hat lediglich die sich aus der Systemumstellung ergebenden Nachteile ausgeglichen. Hierzu war sie nicht nur gegenüber der Versorgungskasse nach der Satzung verpflichtet. Die an den ... Zusatzversorgungskassen beteiligten Arbeitgeber sind aufgrund der einheitlichen Vertragsbedingungen im ... Bereich verpflichtet, ihren Arbeitnehmern Versorgungsleistungen zu verschaffen. Die eingeschalteten Versorgungskassen sind ihrer Funktion nach nur der technische Weg, auf dem die Versorgungsleistungen erbracht werden sollen, also ein Instrument des Arbeitgebers zu Erfüllung seiner arbeitsrechtlichen Versorgungsverpflichtungen. Der Arbeitgeber als derjenige, der die Versorgung als Gegenleistung versprochen hat, muss dafür sorgen, dass die Versorgungskasse die versprochenen Leistungen auch erbringen kann. Wenn, bedingt durch einen nicht im Einflussbereich der Arbeitnehmer liegenden Systemwechsel, ein Fehlbetrag auftritt, dessen Ausgleich zur Schließung des alten Systems erforderlich ist, werden aus der Sicht der Arbeitnehmer hierdurch keine Arbeitsleistungen entlohnt, zumal keine Besserstellung gegenüber dem vorherigen erreichten Zustand erkennbar ist. Die Leistungen erfolgten lediglich zur Besitzstandswahrung zum Umstellungszeitpunkt. Hierdurch wird auch deutlich, dass die Klägerin die Ausgleichszahlung gerade nicht für ihre Arbeitnehmer übernommen hat, die diese eigentlich selbst hätten leisten müssen, um einen Versorgungsanspruch zu erhalten.

59

1. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen.
- 60

1. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.
- 61