

BUNDESFINANZHOF

BFH-Urteil vom 14.9.2005, VI R 32/04

Sonderzahlungen an eine Zusatzversorgungskasse wegen Schließung des Umlagesystems und Überleitung in das Kapitaldeckungsverfahren i.R. der betrieblichen Altersvorsorge kein Arbeitslohn.

Leitsätze

Leistet der Arbeitgeber im Zusammenhang mit der Schließung des Umlagesystems Sonderzahlungen an eine Zusatzversorgungskasse, fließt den Arbeitnehmern kein Arbeitslohn zu.

Tatbestand

I.

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Zahlung von Sanierungsgeldern, die wegen der Systemumstellung im Bereich der betrieblichen Altersversorgung vom umlagefinanzierten Abschnittsdeckungsverfahren auf eine kapitalgedeckte Beitragsfinanzierung anfallen, Arbeitslohn i.S. von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine rechtlich selbständige kirchliche Einrichtung in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts. Sie hat die Aufgabe, Beschäftigten des kirchlichen und kirchlich-karitativen Dienstes in den Diözesen in Deutschland eine zusätzliche Alters-, Erwerbsminderungs- und Hinterbliebenenversorgung sicher zu stellen und zu gewährleisten (§ 2 Abs. 1 der Satzung vom 24. Juni 2002). Auch die bei der Klägerin beschäftigten Arbeitnehmer sind bei ihr Versicherte.

Für die Versicherten bestand bis zum 31. Dezember 2001 Anspruch auf die Zusatzversorgung in Form einer Gesamtversorgung unter Anrechnung der gesetzlichen Rente. Zur Deckung des Finanzbedarfs wandte die Klägerin das umlagefinanzierte Abschnittsdeckungsverfahren an. Der Umlagesatz wurde für einen Deckungsabschnitt von 25 Kalenderjahren berechnet. Nach jeweils fünf Jahren begann ein neuer Deckungsabschnitt (§ 71 Abs. 1 der Satzung in der bis 31. Dezember 2001 geltenden Fassung). Bis 1984 betrug der Umlagesatz 5,5 % des zusatzversorgungspflichtigen Entgelts, anschließend bis zum Jahr 2000 4,5 %. Für den Deckungsabschnitt vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2004 setzte der Verwaltungsrat der Klägerin am 18. Juni 1999 den Umlagesatz für die Beteiligten aus den alten Bundesländern auf 4,25 % fest.

Die Klägerin stellte im Anschluss an die Reform der Zusatzversorgung des öffentlichen Dienstes rückwirkend zum 1. Januar 2002 die Zusatzversorgung vom Gesamtversorgungssystem auf ein beitragsorientiertes Betriebsrentensystem um. Neben der Umstellung des Leistungsrechts auf das sog. Punktemodell bedeutete dies zugleich die sofortige Umstellung vom umlagefinanzierten Abschnittsdeckungsverfahren auf eine kapitalgedeckte Beitragsfinanzierung. Die Systemumstellung auch auf der Finanzierungsseite machte die Ermittlung der bereits im Gesamtversorgungssystem erworbenen Ansprüche und Anwartschaften und die Feststellung des Besitzstandes zum

Umstellungsstichtag 1. Januar 2002 erforderlich. Dabei ergab sich, dass das Kassenvermögen zur vollständigen Kapitaldeckung der im bisherigen System erworbenen Ansprüche und Anwartschaften nicht ausreichte. Es ergab sich eine Deckungslücke von ca. 450 000 000 EUR. Zur Schließung der Deckungslücke erhebt die Klägerin ein sog. Sanierungsgeld gemäß § 63 ihrer Satzung. Schuldner des pauschalen Sanierungsgelds sind die kirchlichen Arbeitgeber. Das Sanierungsgeld, das jährlich erhoben wird, beträgt 0,75 % der Entgelte für das Jahr 2001 zuzüglich des Fünffachen der ab 1. Januar 2002 zu zahlenden Renten. Das Sanierungsgeld wird von der Klägerin nach Abschluss der Jahresabrechnung für das vorangegangene Kalenderjahr erhoben (§ 63 Abs. 5 der Satzung).

Die Klägerin versuchte nach der Systemumstellung in Gesprächen mit der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen die Frage nach der zukünftigen steuerlichen Behandlung des Sanierungsgelds einvernehmlich zu klären. Sie vertrat dabei die Auffassung, dass das Sanierungsgeld nicht Teil des steuerpflichtigen Arbeitslohns und zukünftig auch keine entsprechende Lohnsteuer anzumelden und abzuführen sei. Die Finanzverwaltung nahm den gegenteiligen Standpunkt ein. Die bisherigen Umlagen seien lediglich in Kapitalbeiträge einerseits und Arbeitgeberzahlungen zur Auffüllung des bisherigen Umlageniveaus andererseits aufgeteilt worden. Es handele sich deshalb bei dem Sanierungsgeld um Umlagen und damit um steuerpflichtigen Arbeitslohn. Wegen der für die kirchlichen Zusatzversorgungskassen und die Finanzverwaltung im gesamten Bundesgebiet erheblichen Bedeutung dieser Streitfrage einigten sich die Klägerin und das Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen im Juli 2002 darauf, die Streitfrage gerichtlich klären zu lassen. Absprachegemäß meldete die Klägerin in ihrer Eigenschaft als Arbeitgeberin in der Lohnsteuer-Anmeldung für Juli 2002 vom 9. August 2002 eine an sich gezahlte Abschlagszahlung von 5 000 EUR auf das zukünftige Sanierungsgeld an, behielt Lohnsteuer in Höhe von 1 000 EUR ein und führte diese an den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ab. Ebenfalls absprachegemäß legte die Klägerin gegen die Lohnsteuer-Anmeldung Einspruch ein, den das FA als unbegründet zurückwies. Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2004, 1522 veröffentlicht.

Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Rechtsprechung behandle Umlagezahlungen als steuerpflichtigen Arbeitslohn der aktiven Arbeitnehmer, auch wenn sie mit den daraus erwachsenen individuellen Versorgungsansprüchen nicht kongruent seien. Dasselbe müsse auch hinsichtlich der Zahlungen des Arbeitgebers gelten, die nicht bereits im laufenden Umlageverfahren, sondern erst bei Überführung des Umlagesystems in ein kapitalgedecktes System als "Schlusszahlung" erbracht würden. Das Finanzgericht (FG) verkenne, dass es aufgrund der Besonderheiten des Umlageverfahrens gerade nicht darauf ankomme, dass die Zahlungen des Arbeitgebers bei dem einzelnen Arbeitnehmer zu einer "Bereicherung" führe. Die Besonderheiten des Umlageverfahrens gingen auch der vom FG angesprochenen Prüfung der "Gegenleistung des Arbeitgebers für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft der Arbeitnehmer" sowie der Frage der "Besserstellung gegenüber dem vorher erreichten Zustand" vor.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat seinen Beitritt zum Revisionsverfahren erklärt (§ 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). In seiner Stellungnahme vertritt es u.a. die Auffassung, dass es sich bei den strittigen Zahlungen nicht um nichtsteuerbares Sanierungsgeld handele, sondern weiterhin um steuerpflichtige Umlagezahlungen und damit um Zufluss von steuerpflichtigem Arbeitslohn der aktiven Arbeitnehmer gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Sanierungsgelder und damit nichtsteuerbare Leistungen des Arbeitgebers könnten nur solche Zahlungen des Arbeitgebers

sein, die einen zusätzlichen, über den bisherigen Umlagesatz hinausgehenden Finanzierungsbedarf bei der Ausfinanzierung des Altbestandes nach Schließung oder Umstellung eines Umlagesystems decken sollten. Nur soweit die Zuwendungen des Arbeitgebers zur Schließung einer durch Fortführung der bisherigen Umlagen nicht zu finanzierenden Deckungslücke erfolgten, könne davon ausgegangen werden, dass die Zuwendungen aufgrund eines überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers erfolgten. Die von der Klägerin erhobenen 0,75 % der zusatzversorgungspflichtigen Entgelte dienten zwar der Finanzierung einer Deckungslücke im Zusammenhang mit dem Altbestand. Aber es handele sich dabei nicht um einen zusätzlichen, über die bisherigen Umlagezahlungen hinausgehenden Finanzierungsbedarf. Hätte die Klägerin ihr Finanzierungssystem für den Neubestand nicht umgestellt, sondern für Alt- und Neubestand weiterhin Umlagezahlungen in Höhe von 4,25 % der zusatzversorgungspflichtigen Entgelte geleistet, wäre eine Überführung des gesamten Systems vom Umlage- in das Kapitaldeckungsverfahren ebenfalls möglich gewesen. Allerdings wären die Zahlungen des Arbeitgebers in Höhe von 4 % der Entgelte dann nicht als kapitalgedeckte Beiträge nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfrei (und sozialversicherungsfrei), sondern als Umlagezahlungen insgesamt, also in Höhe von 4,25 % der Entgelte steuerpflichtig (und ggf. auch sozialversicherungspflichtig).

Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Aus der Auffassung, dass Umlagen des Arbeitgebers stets als Teil des Arbeitslohns anzusehen seien, lasse sich jedenfalls nicht ableiten, dass auch Sanierungsgeldzahlungen aus Anlass der Umstellung vom Umlageverfahren in das Kapitaldeckungsverfahren Teil des Arbeitslohns sei. Es könne nicht zweifelhaft sein, dass die vom Bundesfinanzhof (BFH) zugrunde gelegte Fiktion des abgekürzten Zahlungswegs hier gerade nicht zum Zuge komme. Denn mit der Umlagezahlung des Arbeitgebers habe der Arbeitnehmer die Versorgungsanwartschaft erworben. Die Sanierungszahlung selbst erhöhe diese Versorgungsanwartschaft nicht und sichere sie auch nicht ab. Sanierungsgeldzahlungen dienten nicht der Zukunftssicherung der Arbeitnehmer, sondern hätten ausschließlich den Zweck, der Kasse die Systemumstellung auf die Kapitaldeckung zu ermöglichen. Grund der Zahlung sei nicht die Sicherstellung der Zukunftssicherung der Arbeitnehmer, sondern die Schließung des umlagefinanzierten Systems. Die Zahlung erreiche somit gar nicht --auch nicht fiktiv-- die Sphäre der Arbeitnehmer. Umlagen seien Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer, Sanierungsgelder erfüllten Finanzierungsverpflichtungen, die aus besonderem Anlass (Systemschließung) ausschließlich gegenüber der Pensionskasse beständen.

Es sei unklar, wo der gesetzliche Anknüpfungspunkt für die vom BMF getroffene Unterscheidung zwischen steuerbarem und nicht steuerbarem Sanierungsgeld liegen solle. Die Argumentation, wonach die Klägerin als Versorgungskasse nur den bisherigen Umlagesatz hätte beibehalten müssen, um irgendwann die Kapitaldeckung zu erreichen, sei nicht nachvollziehbar. Abgesehen davon, dass es nicht darauf ankomme, was die Klägerin hätte tun können, habe diese im Einklang mit der gesetzgeberischen Intention, die der Einführung des § 3 Nr. 63 EStG zugrunde liege, ihr Finanzierungssystem umgestellt. Dies sei Tatsachenlage, von der die Finanzverwaltung auszugehen habe. Sie könne der Klägerin nicht vorhalten, dass sie auch im Umlagesystem hätte bleiben können.

Entscheidungsgründe

II.

Die Revision ist unbegründet; sie war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das von der Klägerin an sich selbst gezahlte Sanierungsgeld gemäß § 63 der Satzung ist nicht bei ihren Arbeitnehmern als Arbeitslohn zu erfassen.

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. Arbeitslohn sind nach § 2 Abs. 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen; dabei ist unerheblich, unter welcher Bezeichnung und in welcher Form die Einnahmen gewährt werden.

Demgemäß ist Arbeitslohn nach ständiger Rechtsprechung des BFH jeder gewährte Vorteil, der durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist. Das ist der Fall, 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 Sinn als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (BFH-Urteile vom 26. Juni 2003 VI R 112/98, BFHE 203, 53, BStBl II 2003, 886; vom 30. Mai 2001 VI R 159/99, BFHE 195, 364, BStBl II 2001, 815, jeweils m.w.N.).

Zum Arbeitslohn können auch Ausgaben gehören, die ein Arbeitgeber leistet, um einen Arbeitnehmer oder diesem nahe stehende Personen für den Fall der Krankheit, des Unfalls, der Invalidität, des Alters oder des Todes abzusichern (Zukunftssicherung). Die Arbeitslohnqualität von Zukunftssicherungsleistungen, bei denen die Leistung des Arbeitgebers an einen Dritten (Versicherer) erfolgt, hängt davon ab, ob sich der Vorgang --wirtschaftlich betrachtet-- so darstellt, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Mittel zur Verfügung gestellt und der Arbeitnehmer sie zum Zweck seiner Zukunftssicherung verwendet hat. Davon ist auszugehen, wenn dem Arbeitnehmer gegen die Versorgungseinrichtung, an die der Arbeitgeber die Beiträge geleistet hat, ein unentziehbarer Rechtsanspruch auf die Leistung zusteht (BFH-Urteile vom 16. April 1999 VI R 60/96, BFHE 188, 334, BStBl II 2000, 406, m.w.N.; in BFHE 195, 364, BStBl II 2001, 815; vom 12. September 2001 VI R 154/99, BFHE 196, 539, BStBl II 2002, 22; vom 20. Juli 2005 VI R 165/01, BFHE 209, 571).

2. Die strittige Zahlung ist kein Arbeitslohn. Wie vom FG richtig erkannt, haben die Arbeitnehmer der Klägerin dadurch weder einen Vorteil erlangt noch ist die Zahlung als Gegenleistung für die Arbeitsleistung zu beurteilen.

a) Leistungen des Arbeitgebers an eine Versicherung zur Zukunftssicherung der Arbeitnehmer sind, wie erwähnt, nur dann Arbeitslohn, wenn der Arbeitnehmer durch die Zahlungen einen eigenen Anspruch auf Leistung im Versorgungsfall hat. Die Begründung eines eigenen Anspruchs stellt einen Vorteil bzw. eine Bereicherung i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dar (BFH-Urteil vom 19. Februar 1993 VI R 42/93, BFHE 170, 560, BStBl II 1993, 519 betr. eine Reisegepäckversicherung). Davon ist auch auszugehen, wenn Versorgungsleistungen durch abschnittsbezogene Umlagen der beteiligten Arbeitgeber finanziert werden (BFH-Urteil vom 30. Mai 2001 VI R 178/99, BFH/NV 2001, 1258). Zwar werden insoweit nicht die individuellen künftigen Ansprüche der aktiven Arbeitnehmer, sondern lediglich die aktuellen Versorgungslasten abgedeckt. Durch die Teilnahme an dem kollektiven Finanzierungsverfahren erwirbt der aktive Arbeitnehmer jedoch Anwartschaftsrechte auf künftige

Versorgung, was für die Zuwendung eines Lohnbestandteils ausreicht. Die jeweils vom Arbeitgeber gezahlte, versicherungsmathematisch korrekt berechnete Umlage "repräsentiert" die Anwartschaft (Birk, Betriebliche Altersversorgung 2003, 194). Dabei ist unschädlich, dass zwischen der nominalen Höhe der Umlage und dem versicherungsmathematisch errechneten Barwert der Versorgungsanwartschaft keine Deckungsgleichheit besteht (anderer Ansicht Seeger, Der Betrieb --DB-- 2005, 1588; zweifelnd Birk/Hohaus, Finanz-Rundschau --FR-- 2003, 441; Birk, Betriebliche Altersversorgung 2003, 194).

b) 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 bestimmaren Kreises aktiver oder ehemaliger Arbeitnehmer führt (vgl. § 8 Abs. 1 EStG, und BFH-Urteil vom 7. Juli 1972 VI R 116/69, BFHE 107, 11, BStBl II 1972, 890). So hat der erkennende Senat entschieden, dass Pauschalzuweisungen eines Arbeitgebers an eine betriebliche Pensionskasse zur Abdeckung von Fehlbeträgen des Deckungskapitals Arbeitslohn der aktiven Arbeitnehmer oder der Pensionäre sind, wenn die Beiträge zur Pensionskasse allein vom Arbeitgeber getragen werden und die Höhe der laufenden Beiträge versicherungsmathematisch nicht exakt kalkuliert wurde. Entscheidend war dabei, dass die Pauschalzuweisung wirtschaftlich an die Stelle eines eigenen Beitrags des Arbeitnehmers trat, da sie dazu diente, Fehlbeträge auszugleichen, die aufgrund der fehlenden versicherungsmathematischen Kalkulation der Beiträge von vornherein billigend in Kauf genommen wurden (BFH-Urteil in BFHE 196, 539, BStBl II 2002, 22). Ist dagegen der Barwert der Versorgungsanwartschaften versicherungsmathematisch richtig berechnet worden, sind pauschale Zahlungen bzw. Sonderzahlungen des Arbeitgebers an den Versicherer keine Umlagen in diesem Sinne. Dies trifft insbesondere auf Sanierungsgelder im Zusammenhang mit der Schließung eines Umlagesystems zu. Sonderzahlungen dienen --anders als Umlagen-- nicht der Finanzierung von (neuen) Versorgungsanwartschaften, sondern der Finanzierung bereits ausgelöster Renten sowie der unverfallbaren Anwartschaften der aktiven und ausgeschiedenen Arbeitnehmer. Ein Umlagesystem wird u.a. geschlossen, wenn es, wie im Streitfall, beendet und auf ein Kapitaldeckungsverfahren übergegangen wird. Da das Umlagesystem auf seinen Fortgang angelegt ist und kein ausreichender Kapitalstock gebildet wird, kommt es bei der Schließung des Systems hinsichtlich bereits bestehender Versorgungslasten zwangsläufig und systembedingt zu einem Fehlbetrag. Durch die dem Ausgleich von Fehlbeträgen dienenden Leistungen wendet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer nichts zu, was über die bereits erworbene und im Umlageverfahren ausreichend finanzierte Versorgungsanwartschaft hinausgeht (Birk, Betriebliche Altersversorgung 2003, 194). Die Zuführung der Sonderleistungen an den Versicherer führt somit in diesen Fällen nicht zu einem geldwerten Vorteil der aktiven Arbeitnehmer. Die Zahlungen können nicht dergestalt qualifiziert werden, dass sie wirtschaftlich an die Stelle eigener Beiträge der aktiven Arbeitnehmer treten (BFH-Urteil in BFHE 196, 539, BStBl II 2002, 22).

c) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall gegeben. Die Zahlung des pauschalen Sanierungsgeldes gemäß § 63 der Satzung beruht nicht auf einer fehlenden versicherungsmathematischen Kalkulation der Beiträge, sondern auf der Systemumstellung vom Umlageverfahren zum kapitalgedeckten Verfahren. Nach den Feststellungen des FG hätte die Beibehaltung des Umlagesystems nicht zu einer Nachschusspflicht der Arbeitgeber geführt. Der Umlagesatz war bis zum 31. Dezember 2001 nach versicherungsmathematischen Grundsätzen so bemessen, dass die für den jeweiligen

Deckungsabschnitt zu entrichtenden Umlagen ausgereicht hätten, um die für diesen Zeitraum anfallenden Ausgaben zu bestreiten.

d) Zwar sind, wie dargelegt, Zahlungen im Umlagesystem trotz fehlender Kongruenz zu individuellen Versorgungsansprüchen aktiver Arbeitnehmer Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Daraus folgt jedoch entgegen der Auffassung des BMF nicht, dass dies "erst recht" für diejenigen Zahlungen des Arbeitgebers gelten muss, die zur Schließung des Umlagesystems und zur Überleitung in das Kapitaldeckungsverfahren erforderlich sind. Denn dabei bleibt unberücksichtigt, dass die Erlangung eines geldwerten Vorteils unverzichtbare Tatbestandsvoraussetzung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist. Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung der Arbeitnehmer sind nur dann deren eigenen Beiträgen gleichzustellen und damit steuerpflichtig, wenn sie zumindest einen Anspruch auf zukünftige Versorgung und Aufbau eines fiktiven Vermögens entstehen lassen. Die Klägerin weist zu Recht darauf hin, dass dem pauschalen Sanierungsgeld in ihrem Fall diese Bedeutung nicht zukommt. Ihre Arbeitnehmer haben den Anspruch auf zukünftige Versorgung bereits durch die während des Umlagesystems vorgenommenen Umlagezahlungen in ausreichendem Maße erreicht. Die Zahlungen gemäß § 63 der Satzung sind keine "letzten Umlagezahlungen", wie das BMF meint. Die Möglichkeit, dass auf Grund der Systemumstellung, die das Sanierungsgeld ermöglichen soll, die Altersvorsorge in der Zukunft sicherer gestaltet werden kann, führt zu keinem geldwerten Vorteil der aktiven Arbeitnehmer. Denn die Möglichkeit allein ist kein geldwerter Vorteil i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

3. Das pauschale Sanierungsgeld wird den im strittigen Zeitraum beschäftigten Arbeitnehmern zudem nicht "für" ihre Arbeitsleistung gewährt (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Diesem Tatbestandsmerkmal ist zu entnehmen, dass ein dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewendeter Vorteil Entlohnungscharakter für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft haben muss. Demgegenüber sind solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen (BFH-Urteil vom 7. Juli 2004 VI R 29/00, BFHE 208, 104, BStBl II 2005, 367, m.w.N.; Küttner/Thomas, Personalbuch 2005, Stichwort: Arbeitsentgelt, Rz. 48 ff.). Davon ist hier auszugehen.

Sichert der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine betriebliche Altersversorgung aus eigenen Mitteln zu, obliegt ihm allein deren Finanzierung und Sicherung. Er hat für die Erfüllung der von ihm zugesagten Leistungen auch dann zu sorgen, wenn die Durchführung der Leistung durch einen Dritten erfolgt. Daraus folgt u.a., dass der Arbeitgeber, der, wie die Klägerin, die Versorgungsanwartschaften seiner Arbeitnehmer über Umlagen finanziert hat, für die finanziellen Folgen eintreten muss, die durch die Änderung des Finanzierungssystems entstehen. Aus einem Systemwechsel resultierende Sonderzahlungen dienen ausschließlich dem (eigen-)betrieblichen Interesse des Arbeitgebers an der Sicherstellung seiner Versorgungszusage.

4. Nach Auffassung der Finanzverwaltung können steuerfreie Sanierungsgelder nur zusätzliche Zahlungen des Arbeitgebers sein, die über die im Zeitpunkt der Schließung des alten Gesamtversorgungssystems geltenden Umlagesätze und den zum Erwerb der Neuanwartschaften im Rahmen des Kapitaldeckungsverfahrens vorgesehenen Beitragssatz hinausgehen. Da nach der Reform der zusätzlichen Altersvorsorge für die Beschäftigten des öffentlichen Dienstes zum 1. Januar 2002 das zur Finanzierung der vorher begründeten Ansprüche und Anwartschaften erhobene pauschale Sanierungsgeld neben die beibehaltenen Umlagen tritt, sind dort, so die Finanzverwaltung, diese Voraussetzungen anders als bei der Klägerin erfüllt. Der Senat kann sich dieser Auffassung

nicht anschließen. Dabei kann unberücksichtigt bleiben, dass auch im Fall der Klägerin die Gesamtbelastung nach der Systemumstellung um 0,5 % über der früheren Belastung liegt. Auch kann unerörtert bleiben, ob bei Fortführung des Umlagesystems nach dem 1. Januar 2002 überhaupt von einer Schließung dieses Systems und dem Vorliegen von Sanierungsgeld ausgegangen werden kann, wie die Klägerin zu Recht vorbringt. Denn ob zusätzliche Zahlungen des Arbeitgebers über die bisherigen Umlagezahlungen bei Schließung des Umlagesystems hinausgehen, ist für die Abgrenzung von (nachträglichen) Umlagen zu steuerfreien Arbeitgeberleistungen steuerlich grundsätzlich nicht von Bedeutung. Maßgeblich ist allein, dass das pauschale Sanierungsgeld im Fall der Klägerin der Finanzierung einer Deckungslücke dient, die nicht durch fehlende versicherungsmathematische Kalkulation der Beiträge von vornherein billigend in Kauf genommen wurde. Insoweit dient es weder der Erwirtschaftung von Versorgungsanswartschaften noch besteht ein ausreichender Veranlassungszusammenhang mit dem Dienstverhältnis.