
Datum: 21.03.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 5161/95
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0321.15K5161.95.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde teilweise stattgegeben.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die Frage, ob durch die gegenüber Normaltarifen verbilligte Gewährung von Versicherungsschutz durch die Klägerin und durch Konzernunternehmen der Klägerin an deren Arbeitnehmer geldwerte Vorteile zu versteuern ist. 1
- Die Klägerin, ein Versicherungsunternehmen mit Hauptsitz in ..., beschäftigte im streitigen Zeitraum Januar 1990 bis Dezember 1993 ihre Außendienst-Mitarbeiter in ihrer Betriebsstätte in 2
- In Deutschland sind Allbranchen-Versicherungsunternehmen verboten. Aus übergeordneten ordnungspolitischen Gründen schreibt das deutsche Versicherungsaufsichtsrecht vor, dass die drei Hauptsparten des Versicherungsgeschäfts (Leben, Kranken, sowie Sach-, Schaden- und Unfall) nur durch eigenständige juristische Personen betrieben werden dürfen. Infolge dessen ist das Versicherungsgeschäft des Konzerns ... aufgeteilt. Neben der Klägerin besteht die X-AG und die Y-AG. 3
- Die Klägerin räumte im streitigen Zeitraum ihren Arbeitnehmern aufgrund einer Betriebsvereinbarung über die betriebliche Altersversorgung die Möglichkeit ein, sog. Hausversicherungen abzuschließen. Dabei handelte es sich um Direktversicherungen im Sinne des § 40 b EStG, wobei die Klägerin 2/3 der Beiträge übernahm. 4
- Beim Abschluss von Lebensversicherungsverträgen räumte die Klägerin ihren Mitarbeitern außerdem die Vorteile der sog. ... -Tarife ein. Diese sehen dieselben Beiträge vor wie Normaltarife. Durch die Ansammlung bestimmter Beitragsteile, die versicherungstechnisch mit 3. v. H. verzinst werden, ergibt sich allerdings eine höhere Leistung, die die Klägerin in 5
- 6

Abstimmung mit der Finanzverwaltung in Prozente der Beiträge (Tarifvorteile) umgerechnet hat. In ihren Lohnsteueranmeldungen für die Jahre 1991 bis 1993 erfasste die Klägerin die übernommenen 2/3 Anteile der Beiträge und die Tarifvorteile in der Weise, dass der nach § 8 Abs. 3 EStG steuerfreie Rabattfreibetrag zunächst um die Tarifvorteile vermindert und der verbleibende Teil des Rabattfreibetrags mit dem übernommenen 2/3 -Anteil verrechnet wurde. Der danach verbleibende Restbetrag wurde im Rahmen des § 40b EStG pauschal versteuert.

Zwischen August 1993 und Dezember 1994 fand bei der Klägerin eine Lohnsteuer-Außenprüfung für den streitigen Zeitraum statt. Dabei stellte der Prüfer - soweit hier von Belang - fest, dass die Arbeitnehmer der Klägerin bei ihrer Betriebsstätte in ... Anstellungsverträge bei der Z AG hätten. Für diese Angestellten bestehe die Möglichkeit, bei ihrer Arbeitgeberin Lebensversicherungen und bei den übrigen Konzerngesellschaften verschiedene Sachversicherungen verbilligt abzuschließen. Für die Bewertung der verbilligten Sachbezüge aus den Lebensversicherungen sei die Vorschrift des § 8 Abs. 3 EStG anzuwenden. Geldwerte Vorteile, soweit sie den Rabattfreibetrag überschritten, seien ordnungsgemäß versteuert worden. Soweit den Arbeitnehmern von anderen Konzerngesellschaften für die dort abgeschlossenen Versicherungsverträge Preisnachlässe gewährt worden seien, käme der Rabatt-Freibetrag des § 8 Abs. 3 EStG hingegen nicht zur Anwendung. Eine Überprüfung habe zum Ergebnis geführt, dass die steuerpflichtigen geldwerten Vorteile aus den Preisnachlässen der Konzerngesellschaften bisher nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen worden seien. Die Nachversteuerung erfolge nach § 40 Abs. 1 EStG. Hiervon ausgehend ermittelte der Prüfer - der Höhe nach im Einvernehmen mit der Klägerin - die nachzuversteuernden Beträge pro Jahr mit ... DM, auf die er einen gleichbleibenden Steuersatz von 46,8 v.H. anwandte. In der Lohnsteuer-Außenprüfungsakte befindet sich hierzu ein Vermerk des Prüfers vom 8. November 1994, wonach Herr ... von der Klägerin dabei sei, eine Auflistung derjenigen Arbeitnehmer zu erstellen, die bei der ... Versicherungen abgeschlossen hätten. Herr ... bitte um 2 Tage Zeit, um diese Vorbereitungsarbeiten für die Rabattversteuerung abschließen zu können. In einem Vermerk über die abschließende Besprechung am 12. Dezember 1994 (Bl. 228 d. A.) heißt es hierzu, die Arbeitgeberin habe ermitteln können, wieviele Arbeitnehmer die jeweiligen einzelnen Sach- und Rechtsschutzversicherungen im Konzern abgeschlossen hätten. Hierauf folgt die Zahl der Arbeitnehmer nach Versicherungssparten getrennt und die Höhe des gewährten Rabatts. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Bericht über die Lohnsteuer-Außenprüfung vom 2. Januar 1995 und auf den Vermerk zur abschließenden Besprechung am 12. Dezember 1994 Bezug genommen

Der Beklagte folgte der Auffassung des Prüfers und erließ am 10. Januar 1995 einen Nachforderungsbescheid für 1995, mit dem er Lohnsteuer in Höhe von ... DM nebst Lohnnebensteuern nachforderte. Zudem hob er den Vorbehalt der Nachprüfung für die Lohnsteueranmeldungen 1/1990 bis 12/1993 auf.

Den hiergegen am 9. Februar 1995 eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 4. August 1995 als unbegründet zurück.

Hierauf hat die Klägerin am 5. September 1995 die vorliegende Klage erhoben.

Mit der Klage hat die Klägerin zunächst u.a. geltend gemacht, dass sie in den Lohnsteueranmeldungen für das Jahr 1990 das Verfahren zur Versteuerung der 2/3-Anteile an den übernommenen Beiträgen bei den Hausversicherungen und zur Versteuerung der Tarifvorteile unzutreffend - nämlich unter Nichtausnutzung des Freibetrages nach § 8 Abs. 3 EStG - angewandt habe. Deshalb sei die pauschale Lohnsteuer um ... DM und zudem die

pauschale Lohnkirchensteuer um ... DM vermindert zu berücksichtigen. Der Beklagte hat dem - unter Verwahrung gegen die Kostenlast - mit geänderten Nachforderungsbescheid vom 25. September 1996 entsprochen. Die Klägerin hat mit Schriftsatz vom 24. Oktober 1996 gemäß § 68 FGO beantragt, den geänderten Bescheid zum Gegenstand des Klageverfahrens zu machen.

Die Klägerin macht geltend, sowohl hinsichtlich der verbilligten Überlassung von Lebensversicherungen durch sie selbst als auch durch die Vergünstigungen bei den Sachversicherungen ihrer Konzerngesellschaften handele es sich nicht um geldwerte Vorteile im Sinne des § 8 Abs. 3 EStG. Denn die Vorschrift erfasse nur Arbeitslohn und diene allein der Bewertung. Sie erweitere aber nicht etwa den Begriff des Arbeitslohns über dessen in § 8 Abs. 1 EStG definierten Inhalt hinaus. § 8 Abs. 3 EStG sei deshalb nur anwendbar, wenn Arbeitslohn vorliege, d.h. wenn der Personalrabatt zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers führe und der Arbeitnehmer die Bezüge aufgrund seines Dienstverhältnisses zur Abgeltung seiner erbrachten Leistungen erhalte. Eine solche Bereicherung liege nicht vor, weil sie - die Klägerin - zu den hochpreisigen Versicherungen gehöre und die Mitarbeiter trotz der Tarifvorteile für das in Anspruch genommene Produkt immer noch mehr bezahlten als für vergleichbare Produkte von preiswerteren Konkurrenzunternehmen. 12

Zur Konkretisierung der Hochpreisigkeit ihrer Produkte hat die Klägerseite mit Schriftsatz vom 9. Januar 2001 die ihren Mitarbeitern von ihren Konzerngesellschaften eingeräumten Konditionen in dem Bereich Privat-, Berufs- und Verkehrsrechtsschutzversicherungen, dem Bereich Sachversicherung (Hausrat-, Glas-, und verbundene Wohngebäudeversicherungen) und bei den von ihr eingeräumten Konditionen bei den Lebensversicherungen mit den Tarifen ihrer Konkurrenten verglichen und hierzu Anlagen eingereicht. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Schriftsatz nebst Anlagen (Bl. 85 - 109 d. A.) Bezug genommen. 13

Wenn demgegenüber der BFH mit Urteil vom 30. Mai 2001 (VI R 123/00, BFH/NV 2001, 1482) entschieden habe, die Beurteilung eines geldwerten Vorteils habe allein anhand des üblichen Endpreises für die konkrete Ware oder Dienstleistung zu erfolgen, seien diese Grundsätze nicht ohne weiteres auf den Streitfall übertragbar. Denn hier habe sie umfangreiches Zahlenmaterial aufbereitet, aus welchem sich eindeutig ergebe, dass sie zu den hochpreisigen Versicherungen gehöre. Ein objektiver Betrachter sei deshalb ohne weiteres in der Lage, einen geldwerten Vorteil abzulehnen, ohne dass es einer Begrenzung der Sachaufklärung durch das Verhältnismäßigkeitsprinzip - wie vom BFH angenommen - bedürfe. Deswegen spreche der BFH auch allein davon, es widerspräche dem Verhältnismäßigkeitsprinzip, wenn der Arbeitgeber dazu verpflichtet wäre, den üblichen Endpreis für die konkrete Ware ermitteln zu müssen. Hierzu müsse sie aber berechtigt sein. Ihr Recht zur Verwertung der vorgelegten Unterlagen mache sie deswegen ausdrücklich geltend. Dabei stütze sie sich auf Artikel 3 GG, weil der BFH in seiner Entscheidung vom 17. Oktober 2001 (I R 103/00, DB 2001, 2474) umfangreiche Ermittlungen zur Feststellung des "richtigen" Verrechnungspreises für erforderlich gehalten habe und es letztlich bei der Frage der Vorteilszuwendung des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer ebenfalls um die Feststellung des korrekten "Verrechnungspreises" gehe. 14

Die betroffenen Mitarbeiter erhielten die von ihr gewährten Tarifvorteile bei den Lebensversicherungen auch nicht aufgrund des Arbeitsverhältnisses, sondern weil sie als besondere Gruppe von Beitragszahlern angesehen werde, deren spezifische Besonderheiten zu berücksichtigen seien. Diese Gruppe werde als risikoarm, bestandsfest (d.h. ohne große Fluktuationsraten) und als kostenarm angesehen, weil für sie kein kostenintensiver 15

Außendienst mit entsprechender Kundenbetreuung erforderlich und sie im übrigen auch solvent sei. Sie gewähre derartige Tarifvorteile auch anderen Gruppen, etwa im Rahmen der sogenannten ...tarife (...-Tarife) im Bereich der betrieblichen Altersversorgung, wenn mindestens 10 Mitarbeiter einer Firma eine gleichartige Versorgung erhielten und mindestens 90 % eines fest umschriebenen Personenkreises versichert würden. Im ihrem Bestand befänden sich viele derartige Verträge, die ähnlich den ...-Tarifen besondere Vergünstigungen vorsähen und deshalb preisgünstiger seien als die anderen fremden Dritten angebotenen Normaltarife. Zusätzlich existierten ..., von denen bereits eine große Anzahl von Unternehmen Gebrauch gemacht hätten.

Hierzu hat die Klägerin mit Schriftsatz vom 13. September 2001 exemplarisch die Gruppenversicherungsverträge mit der ... GmbH aus März 1991 und der ... GmbH aus Oktober 1990 (Bl. 150-164 d.A.) und ... (Bl. 208f. d.A.) vorgelegt, auf deren Inhalt Bezug genommen wird 16

Die Einräumung der Tarifvorteile geschehe zudem in ihrem ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse. Als im Vergleich zu anderen Versicherungsunternehmen hochpreisiger Anbieter habe sie nämlich ein gesteigertes Interesse daran, dass ihre Mitarbeiter durch den Abschluss von Versicherungen bei ihrem Arbeitgeber dokumentieren, dass sie voll hinter dessen Produkten stünden. 17

Weil in den Lohnsteueranmeldungen des streitigen Zeitraums die Vergünstigungen der Mitarbeiter bei den Lebensversicherungen lohnversteuert worden seien, komme - weil gar kein lohnsteuerlicher Vorteil vorliege - eine Rückforderung der gezahlten Steuern in Betracht, so dass mit der Klage auch die Herabsetzung der bisher festgesetzten Lohnsteuer begehrt werde. 18

Auch hinsichtlich der von den Konzerngesellschaften eingeräumten Vergünstigungen gelte, dass vergleichbare Preisnachlässe auch anderen Gruppen gewährt würden. Beim Abschluss von Sach- und Rechtsschutzversicherungen erhielten etwa Angehörige des öffentlichen Dienstes (Beamte und Angestellte) Beitragsnachlässe in Höhe der den Arbeitnehmern der Klägerin zugestandenen Vergünstigungen. In der Gewährung der Preisvorteile durch die anderen Konzernunternehmen sei angesichts dessen keine echte Lohnzahlung durch Dritte zu sehen. Denn die übrigen Konzerngesellschaften gewährten die Vergünstigungen nicht für eine Beschäftigung, sondern für eine risikoarme Versicherungsgruppe. Die Beitragsnachlässe stellten sich somit nicht als "Frucht der Arbeitsleistung für den Arbeitgeber" dar, vielmehr kämen sie den Versicherungsnehmern als bloßer Reflex ihrer Beschäftigung zugute. 19

Zudem bestehe für sie hinsichtlich der von den Konzerngesellschaften eingeräumten Vorteile keine Lohnsteuerabzugsverpflichtung. Unechte Lohnzahlungen eines Dritten lägen nicht vor, weil die übrigen Konzerngesellschaften nicht als ihre Leistungsmittler fungierten; sie hätten nicht die Stellung einer auszahlenden Kasse und sie habe auch keinen Auftrag zur Gewährung derartiger Vorteile erteilt. Sie habe auch nicht etwa ihre Mitarbeiter zu anderen Konzernunternehmen geschickt und den Konzerngesellschaften den Auftrag gegeben, die dort ankommenden Mitarbeiter preiswerter zu versichern. Die betroffenen Mitarbeiter hätten immer aus eigenem Entschluss gehandelt. 20

Auch echte Lohnzahlungen durch Dritte schieden aus. Abgesehen davon, dass mit der verbilligte Tarif nicht als Frucht des Arbeitsverhältnisses angesehen werden könne, habe sie lediglich abstrakt von der Gewährung der Vergünstigungen durch die Konzerngesellschaften gewusst. Sie sei aber nicht in den Vorgang der Vorteilsgewährung eingeschaltet worden. Sie sei eine autonome Kapitalgesellschaft, die Vorteile würden demgegenüber von anderen 21

autonomen Kapitalgesellschaften gewährt. Die Vergünstigungen hätten auch in den Anstellungsverträgen ihrer Arbeitnehmer keinen Niederschlag gefunden. Auch eine die Vorteilsgewährung entsprechende Betriebsvereinbarung existiere nicht. Alleine eine Konzernzugehörigkeit könne aber keine lohnsteuerliche Zurechnung nach sich ziehen. Darüber hinaus seien solche Beitragsnachlässe nicht üblich i. S. d. § 38 Abs.1 S. 2 EStG. Anders als bei der Gewährung von Trinkgeld etwa im Friseurhandwerk hätten sich im Bereich der Versicherungen gewährte Vergünstigungen unter der Bevölkerung noch nicht herumgesprochen.

Jedenfalls aber sei der Freibetrag des § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG auf diese Vergünstigungen der Konzerngesellschaft anzuwenden. Die Beschränkung dieser Vorschrift lediglich auf die Leistungen des arbeitsrechtlichen Arbeitgebers lasse nämlich die versicherungsspezifische Organisationsstruktur völlig außer Betracht. Beitragsnachlässe an einen Arbeitnehmer in der Versicherungsgruppe, die - einen einheitlichen Arbeitgeber unterstellt - ohne Zweifel im Rahmen des § 8 Abs. 3 EStG lohnsteuerfrei wären, seien nur deshalb steuerpflichtig, weil die zwingende Organisation der Versicherungen in verschiedenen Sparten das Vorliegen eines einheitlichen Arbeitgebers ausschließen. Dies sei grob unbillig und mit dem in Art. 3 GG manifestierten Gleichheitssatz nicht zu vereinbaren.

Hilfsweise macht die Klägerin geltend, dass eine Versteuerung nach § 8 Abs. 3 EStG auch hinsichtlich der von den Konzerngesellschaften gewährten Vorteile zu erfolgen habe, weil bei den Arbeitnehmern ein von ihr gewährter Vorteil in der Form des Vorausverzichts auf Provisionen vorliege. Nach dem zwischen ihr und der X-AG bestehenden Courtageabkommen vermittele die Klägerin mit ihrer gesamten Organisation Versicherungen in der von der Sachversicherung betriebenen Sparten. Sie erhalte hieraus Provisionen, aus denen sie die Provisionsansprüche ihrer Mitarbeiter befriedige. Die Provisionen beliefen sich z.B. bei den Hausrat-, Glas- und Wohngebäudeversicherungen auf 30 v.H. der jeweiligen Beiträge. Bei dem Abschluss verzichte sie auf die ihr nach dem Courtageabkommen zustehenden Provisionen. Unter Anwendung des BFH-Urteils vom 30. Mai 2001 habe deshalb eine Versteuerung nach § 8 Abs. 3 EStG anstatt nach § 8 Abs. 2 EStG zu erfolgen.

Zur Verdeutlichung der Auswirkungen hieraus hat die Klägerin eine umfangreiche Berechnung exemplarisch für einen Arbeitnehmer vorgelegt, der eine Hausratsversicherung abgeschlossen hatte und die zum Ergebnis führt, dass es jedenfalls teilweise zu einer Lohnsteuererstattung kommen müsse. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf diese Berechnungen (Bl. 268-271 d. A.) Bezug genommen.

Die Klägerin beantragt,

1. den Nachforderungsbescheid vom 25. September 1996 und den Bescheid über die Aufhebung des Vorbehaltes der Nachprüfung für die monatlichen Lohnsteuerfestsetzungen 1/90 bis 12/93 vom 10. Januar 1995 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 4. August 1995 aufzuheben,
2. die monatliche Lohnsteuerfestsetzungen 01/90 bis 12/90 jeweils um den Betrag von ... DM27 Lohnsteuer sowie ... DM Kirchensteuer herabzusetzen,
3. die monatliche Lohnsteuerfestsetzungen 01/91 bis 12/91 jeweils um den Betrag von ... DM28 Lohnsteuer sowie ... DM Kirchensteuer herabzusetzen,
4. die monatliche Lohnsteuerfestsetzungen 01/92 bis 12/92 jeweils um den Betrag von ... DM29 Lohnsteuer sowie ... DM Kirchensteuer herabzusetzen,

5. die monatliche Lohnsteuerfestsetzungen 01/93 bis 12/93 jeweils um den Betrag von ... DM80 Lohnsteuer sowie ... DM Kirchensteuer herabzusetzen,

hilfsweise die Revision zuzulassen. 31

Der Beklagte beantragt, 32

die Klage abzuweisen, 33

hilfsweise die Revision zuzulassen. 34

Er macht geltend, zwar könne es aufgrund der von der Klägerin vorgelegten Unterlagen als glaubhaft angesehen werden, dass die Klägerin zu den teuren Versicherungen zähle, wenn es auch für ihn nicht nachvollziehbar sei, dass eine Versicherung am Markt existieren könne, wenn Konkurrenzunternehmen zu angeblich gleichen Versicherungsbedingungen günstiger seien. Hierauf komme es aber nicht an, weil alleine auf den Vergleich zwischen den Abgabepreisen der Klägerin an die Arbeitnehmer und ihren Endpreisen an fremde Versicherungsnehmer entscheidend sei. Diese Sicht der Dinge sei auch durch das BFH-Urteil vom 30. Mai 2001 VI R 123/00 bestätigt worden. 35

Hinsichtlich der Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG gelte, dass der Freibetrag nach Satz 2 der Vorschrift für Rabatte, die den Arbeitnehmern von Konzerngesellschaften eingeräumt würden, nicht zur Anwendung komme. Dies entspreche auch der Auffassung des Bundesfinanzministeriums. 36

Die Klägerin sei auch hinsichtlich der von den Konzerngesellschaften gewährten Vorteile lohnsteuerabzugsverpflichtet. Die Verpflichtung ergebe sich aus § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG. Denn zwischen der Klägerin und den rabattgewährenden Gesellschaften bestehe eine enge wirtschaftliche und tatsächliche Verflechtung im Rahmen eines Konzernverbundes, so dass die Leistung der Konzerngesellschaften der Leistung des Arbeitgebers gleichkomme. Darüber hinaus habe der Konzern ein einheitliches Rabattsystem eingerichtet, nach dem die beteiligten Gesellschaften ihren Arbeitnehmern gegenseitig festgelegte Rabatte gewährten. Aber selbst unter Anwendung des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG sei eine Abzugsverpflichtung der Klägerin gegeben. Es entspreche allgemeiner Übung, dass Mitarbeiter im Konzernverbund einer Versicherung Vergünstigungen von allen verbundenen Unternehmen erhielten. Sonst sei nämlich nicht erklärlich, dass von 200 Arbeitnehmern der Klägerin 76 eine verbundene Hausratversicherung, 66 eine Rechtsschutzversicherung und 83 eine Privathaftpflichtversicherung bei Konzernunternehmen abgeschlossen hätten. Der Abzugsverpflichtung der Klägerin stehe auch nicht das BFH-Urteil vom 24. Oktober 1997 VI R 23/94 entgegen. Zwar sei danach Voraussetzung, dass der Arbeitgeber über die Höhe der von einem Dritten erlangten Vorteil in Kenntnis gesetzt werde. Im dortigen Sachverhalt sei es aber um die Lohnsteuerabzugsverpflichtung für Trinkgelder gegangen. Hier handele es sich aber nur rechtlich um Leistungen Dritter. Tatsächlich sei die Klägerin aber weder auf die Informationen ihrer Arbeitnehmer noch auf solche von fremden Dritten angewiesen, sondern könne die für die Versteuerung notwendigen Daten aus eigener Berechtigung von den im Konzernverbund stehenden Versicherungen holen. Entsprechend dem Vermerk zur Besprechung am 12. Dezember 1994 habe es der Klägerin auch offensichtlich keine Probleme bereitet, die Anzahl der Arbeitnehmer zu ermitteln, die Rabatte bei Konzerngesellschaften erhalten hätten, wobei sogar noch eine Aufschlüsselung nach Versicherungsart und Höhe des Rabattes möglich gewesen sei. 37

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf den Inhalt der Gerichts- und Steuerakten und auf das Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 21. März 2002 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

1.

Die Klage gegen den Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung betreffend die Lohnsteueranmeldungen 1/90 bis 12/93 ist lediglich teilweise für den Zeitraum 1/90 - 12/90 begründet, im übrigen aber unbegründet.

a.

Der Bescheid des Beklagten vom 10. Januar 1995 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. August 1995 betreffend die Lohnsteueranmeldungen 1/90-12/90 ist insoweit rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (vergl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -), als der Beklagte die angemeldeten Lohnsteuerbeträge nicht um monatlich ... DM bei der Lohnsteuer und um ... DM bei der Kirchensteuer vermindert hat.

Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass die ursprünglichen Lohnsteueranmeldungen aus 1990 unzutreffend seien, weil die Lohnversteuerung der Beiträge zu den Hausversicherungen und der Vorteil des sog. ...-Tarif bei den Lebensversicherungen der Mitarbeiter der Klägerin nicht zutreffend erfolgt sei, weil der Freibetrag des § 8 Abs. 3 EStG nicht ausgenutzt worden sei und deshalb die pauschale Lohnsteuer in Höhe von ... DM und die pauschale Lohnkirchensteuer in Höhe von ... DM zu ermäßigen sei. Der Senat sieht daher zu diesem Punkt von weiteren Ausführungen in materieller Hinsicht ab.

Der Beklagte hat entsprechend diesem Teil des Klagebegehrens durch die Reduzierung der Nachforderungssumme laut geändertem Nachforderungsbescheid vom 25. September 1996 abgeholfen. Zutreffenderweise hätte er dies aber nicht durch die Verrechnung mit dem Nachforderungsbescheid vornehmen können, weil es sich um zu hohe Lohnsteueranmeldungen von der Klägerin für den Zeitraum 1/90-12/90 handelt und entsprechend durch die Reduzierung in den Lohnsteueranmeldungen zu berücksichtigen ist. Jede andere Handhabung würde zu einer Verkürzung des Rechtsschutzes zu Lasten der Klägerin führen, weil mit der Saldierung dieses Teils des Klagebegehrens mit dem Nachforderungsbescheid die Klägerin mit ihrem Begehren, den Nachforderungsbescheid in vollem Umfang aufzuheben, ihren rechtlichen Standpunkt, die Nachforderungsbeträge seien insgesamt unberechtigt, nicht mehr in vollem Umfang durchsetzen könnte.

Der Senat folgt der Auffassung der Beteiligten, dass der unstreitige Betrag, hinsichtlich dessen die Lohnsteueranmeldungen für den Zeitraum 1/90-12/90 unzutreffend sind, der Betrag aber den einzelnen Lohnsteueranmeldungen - die weder dem Beklagten noch dem Gericht vorliegen - nicht zugeordnet werden kann, zur Minderung der Lohnsteuer im Wege einer Schätzung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 AO) derart führt, dass in jeder Lohnsteueranmeldung 1/12 der unstreitigen Höhe berücksichtigt wird.

b.

Obschon mit dem Einspruch und der Klage gegen den Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung alle Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der

Steuerfestsetzung geltend gemacht werden können (Klein/Rüsken, AO, 7 Auflage, § 164 Rz. 59), erweisen sich die Lohnsteueranmeldungen für den gesamten Streitzeitraum im übrigen aber als rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten

Zutreffend geht der Beklagte dabei davon aus, dass die den Mitarbeitern der Klägerin bei den Lebensversicherungen gewährten Vorteile des ...-Tarifs dem Grunde nach Arbeitslohn darstellen. 49

Zum Arbeitslohn gehören gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG des Einkommensteuergesetzes - EStG - u.a. Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Zu den Vorteilen zählen auch Preisnachlässe, die der Arbeitgeber aufgrund des Dienstverhältnisses allen oder einzelnen Arbeitnehmern auf eigene Waren oder Dienstleistungen einräumt. Die Gewährung von Personalrabatten führt allerdings nur dann zu Arbeitslohn, wenn der Arbeitnehmer durch den Personalrabatt bereichert ist (BFH-Urteil vom 1. Dezember 1995 VI R 76/91, BStBl II 1996, 239). Ein als Arbeitslohn zu erfassender geldwerter Vorteil kann darin gesehen werden, dass eine Versicherung ihren Arbeitnehmern bei dem Abschluss von Versicherungsverträgen einen gegenüber den Normaltarif günstigeren Tarif einräumt (BFH-Urteil vom 30. Mai 2001 VI R 123/00, BFH/NV 2001, 1482). 50

So liegt der Fall hier. Denn nach dem eigenen Vorbringen der Klägerin räumt sie ihren Mitarbeitern beim Abschluss von Lebensversicherungsverträgen den Vorteil des sog. ...-Tarifs ein, der zwar keine direkte Beitragsermäßigung gegenüber den Normaltarifen vorsieht, aber gegenüber dem Normaltarif höhere Leistungen vorsieht, die nach dem eigenen Bekunden in einen Vorteil bei dem Beitrag umgerechnet werden können und tatsächlich auch wurden. 51

Der Einwand der Klägerin, sie gehöre zu den hochpreisigen Versicherungen, so dass die Mitarbeiter durch die Einräumung des ...-Tarifs nicht bereichert seien, weil sie Leistungen ebenso günstig bei Konkurrenzunternehmen hätten erlangen können, greift nicht durch. 52

Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG sind Einnahmen, die nicht in Geld bestehen, (Wohnung, Kost, Waren und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. Dabei ist der Endpreis für die konkrete - verbilligt oder unentgeltlich - überlassene Ware oder Dienstleistung des fraglichen Herstellers oder Dienstleisters zu ermitteln und nicht der Endpreis für funktionsgleiche qualitativ gleichwertige Waren oder Dienstleistungen. Entscheidend für die Bejahung eines geldwerten Vorteils durch den verbilligten oder unentgeltlichen Sachbezug ist, dass ein objektiver Betrachter aus der Sicht des Empfängers einen geldwerten Vorteil im Sinne einer objektiven Bereicherung bejahen würde. Am Markt werden für funktionsgleiche und qualitativ gleichwertige Waren und Dienstleistungen unterschiedlicher Hersteller und Dienstleister durchaus unterschiedliche Preise gezahlt. Einzelne Produkte erfreuen sich gegenüber funktionsgleichen und qualitativ gleichwertigen Produkten anderer Hersteller oder Dienstleister einer höheren Wertschätzung. Werden am Markt für diese höher bewerteten Waren oder Dienstleistungen höhere Preise gezahlt als für funktionsgleiche und qualitativ gleichwertige Produkte, ist derjenige, der das am Markt höher bewertete Produkt zu einem verbilligten Preis erhält, objektiv bereichert. Er kann nicht einwenden, die ihm verbilligt oder unentgeltlich überlassene konkrete Ware oder Dienstleistung ansonsten nicht erworben und deshalb keinen Vorteil erlangt zu haben. Entscheidend ist, dass er den Vorteil tatsächlich in Anspruch genommen hat. Ebenso kann er nicht geltend machen, ansonsten eine andere funktionsgleiche und qualitativ gleichwertige Ware oder Dienstleistung zu einem geringeren als dem üblichen Endpreis der in Rede stehenden Ware oder Dienstleistung erworben zu haben. Darauf, zu welchem Preis funktionsgleiche und qualitativ gleichwertige Waren oder Dienstleistungen anderer Hersteller 53

oder Dienstleister am Markt angeboten werden, kommt es auch deshalb nicht an, weil andernfalls die Bewertungsregelung in § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht handhabbar wäre. Der Arbeitgeber, das Finanzamt und nachfolgend ggf. die Finanzgerichte wären kaum in der Lage, festzustellen, welche der am Markt angebotenen Waren oder Dienstleistungen der in Rede stehenden Ware oder Dienstleistung funktionsgleich und qualitativ gleichwertig sind. Das würde zu kaum zu bewältigenden Schwierigkeiten und Streitigkeiten über die Funktionsgleichheit und qualitative Gleichwertigkeit anderer Waren und Dienstleistungen führen (BFH-Urteil vom 30. Mai 2001 VI R 123/00, a.a.O.).

Dem kann die Klägerin nicht mit Erfolg entgegengehalten, hier liege der Fall tatsächlich anders, weil sie ihre Tarife mit denen ihrer Konkurrenten verglichen habe, wobei sich eindeutig ergebe, dass die Klägerin zu den hochpreisigen Versicherungen gehöre und das Finanzgericht - FG - dies entsprechend zu würdigen habe. Denn nach dem oben genannten Maßstab ist die Tatsache des Nachweises der Funktionsgleichheit bzw. Gleichwertigkeit der Dienstleistungen mit denen von Konkurrenten alleine nicht entscheidend für den notwendigen Vergleich des gezahlten Preises für das Produkt des fraglichen Dienstleisters. Die objektive Bereicherung der Mitarbeiter kann vielmehr darin liegen, dass die Produkte der Klägerin - hier die Lebensversicherungen - gerade wegen ihrer Hochpreisigkeit sich einer höheren Wertschätzung erfreuen und deswegen die Mitarbeiter, die dieses am Markt hochgeschätzte Produkt zu günstigeren Konditionen erhalten, als unter Zugrundelegung des Normaltarifs, durch den gewährten ...-Tarif bereichert sind. 54

Nach der Überzeugung des Senats ist der Vorteil des sog. ...-Tarifs auch für die Beschäftigung der Mitarbeiter gewährt worden, weil er durch das Dienstverhältnis der Arbeitnehmer veranlasst war. 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 Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft der Arbeitnehmer erweist (Schmidt/Drenseck, EStG, 20. Aufl. § 19 Rz 24 m.w.N.). So liegt der Fall hier, weil der Tarifvorteil des ...-Tarifs ausschließlich den Mitarbeitern der Klägerin angeboten wurde und damit an das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft der jeweiligen Arbeitnehmer geknüpft war. Dass die Klägerin auch anderen Versicherten im Rahmen von Sammelversicherungs- und Gruppenversicherungsverträgen vergünstigte Tarife eingeräumt hat, steht dem nicht entgegen. Denn ausweislich der hierzu zur Akte gereichten Unterlagen setzten solche Vergünstigungen das Einhalten anderer Merkmale voraus, als solche, die die Mitarbeiter erfüllten. Ausweislich des § 3 der zur Akte gereichten Gruppenversicherungsverträge müssen von den in § 1 bezeichneten versicherten Personen mindestens 90 v.H. versichert werden, wobei mindestens 10 Personen versichert sein müssen. Diese Mindestzahl der Versicherten gilt auch ausweislich der In den Gruppenversicherungen wird der Arbeitgeber Versicherungsnehmer und dementsprechend Beitragsschuldner. Die Arbeitnehmer der Klägerin mussten hingegen außer ihrer Eigenschaft als Arbeitnehmer keine weiteren einschränkenden Kriterien erfüllen, um den Tarifvorteil zu erlangen. 55

Der Annahme des Vorliegens von Arbeitslohn durch die Einräumung des Vorteils des ...-Tarifs steht auch nicht die Erwägung der Klägerin entgegen, insoweit habe ihr ganz überwiegendes Eigeninteresse vorgelegen, weil sie als hochpreisige Anbieterin ein gesteigertes Interesse daran gehabt habe, dass ihre Mitarbeiter durch den Abschluss von Versicherungen dokumentierten, dass sie voll hinter den Produkten der Klägerin stünden. Denn wenn dies auch ein entsprechendes Eigeninteresse der Klägerin darstellt, ist es gegenüber dem Interesse der Arbeitnehmer, verbilligt Dienstleistungen der Klägerin in Form 56

von Lebensversicherungen zu erhalten, jedenfalls nicht als ganz überwiegend, sondern allenfalls als gleichwertig anzusehen.

2. 57

Die Klage gegen den Nachforderungsbescheid des Beklagten ist hingegen begründet. Der geänderte Bescheid des Beklagten vom 25. September 1996 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. 58

a. 59

Bei den Beitragsermäßigungen zu den Sach- und Rechtsschutzversicherungen zugunsten der Mitarbeiter der Klägerin handelt es sich um solche, die nicht von der Klägerin, sondern von den Konzerngesellschaften der Klägerin eingeräumt wurden. Soweit die Klägerin mit ihrem Hilfsvorbringen geltend macht, auch insoweit liege eine von ihr erbrachte eigene Leistung vor, weil sie gegenüber den Konzernunternehmen auf Provisionsansprüche aus den Courtageabkommen verzichte, vermag der Senat hieraus alleine keine gegenüber ihren Mitarbeitern erbrachte unentgeltliche Vermittlungsleistung zu erkennen. Zwar kann eine Vermittlungsleistung in Betracht kommen, wenn die Vorteilsgewährung einer dritten Versicherung an die Arbeitnehmer eines Arbeitgebers darauf beruht, dass der Arbeitgeber gegenüber der Versicherung im Voraus auf seinen Provisionsanspruch verzichtet und die Versicherung aufgrund dessen zugunsten der Mitarbeiter vergünstigte Tarife einräumt (BFH-Urteil vom 30. Mai 2001 VI R 123/00, a.a.O.). Einen derartigen Kausalzusammenhang zwischen Provisionsverzicht der Klägerin und vergünstigtem Tarif zugunsten der Mitarbeiter vermag der Senat aber nicht zu erkennen. Dagegen spricht bereits, dass der Prozentsatz der Beitragsermäßigung nicht kongruent ist mit dem Provisionsanspruch der Klägerin. Zudem widerspräche dies dem eigenen Vortrag der Klägerin, dass diese Vorteile dem Mitarbeitern gewährt werden, weil sie - entsprechend Beamten und Angestellten - als risikoarme Gruppe eingestuft werden, die weniger Schäden produziere als andere Personengruppen. 60

Unabhängig hiervon kann der Senat - selbst wenn der Kausalzusammenhang zwischen Provisionsverzicht der Klägerin und vergünstigtem Tarif zugunsten der Mitarbeiter bestünde - nicht erkennen, dass die Klägerin als Vermittlerin der Versicherungsverträge bei den Konzerngesellschaften aufgetreten wäre. Denn die Klägerin hat vorgetragen, dass sie nicht aktiv beim Abschluss dieser Verträge tätig geworden ist, sondern die Mitarbeiter jeweils aus eigenem Entschluss gehandelt hätten. Sie hat zudem in der mündlichen Verhandlung nochmals ausdrücklich bestätigt, dass über den Provisionsverzicht hinaus keine aktiven Handlungen der Klägerin vorgelegen hätten, die zum Abschluss der Versicherungen der Mitarbeiter mit den Konzerngesellschaften geführt haben. Der Vorausverzicht auf Provisionen stellt sich bei dieser Sachlage lediglich als die Schaffung von begünstigenden Rahmenbedingungen dar, ohne dass ein konkretes und aktives Vermittlungshandeln der Klägerin erkennbar wäre. Ein solches "Einschalten der Klägerin als Vermittlerin" ist nach der Entscheidung des BFH vom 30. Mai 2001, VI R 123/00 in den Urteilsgründen zu 6. - am Ende - aber erforderlich. 61

b. 62

Wenn es sich aber bei den vorteilhaften Tarifen bei den Konzerngesellschaften um Leistungen eines Dritten handelt, bedarf es für die Beurteilung der Lohnsteuerabzugsverpflichtung des Arbeitgebers der Prüfung, ob es sich um sogenannten unechten Arbeitslohn handelt, bei dem der Dritte lediglich als Leistungsmittler des Arbeitgebers fungiert, oder ob es sich um eine echte Lohnzahlung eines Dritten handelt. 63

Bei der unechten Lohnzahlung bleibt der den Dritten als Leistungsmittler einsetzende Arbeitgeber der den Arbeitslohn Zahlende. Das ist z.B. der Fall, wenn der Dritte die Stellung einer Kasse des Arbeitgebers innehat oder wenn der Dritte im Auftrag des Arbeitgebers leistet. Liegen hingegen echte Lohnzahlungen eines Dritten vor, ist der Arbeitgeber nur unter den Voraussetzungen des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG zur Einbehaltung der Lohnsteuer verpflichtet. Voraussetzung ist dann, dass der Dritte den Vorteil für eine Beschäftigung des Begünstigten gewährt hat, dieser verbilligte Tarif deshalb als Frucht der Arbeitsleistung für den Arbeitgeber zu betrachten ist, dass es sich bei dem Vorteil um üblicherweise von einem Dritten gezahlten Arbeitslohn handelt und der Arbeitgeber in den Vorgang der Vorteilsgewährung eingeschaltet war oder die Arbeitnehmer den Arbeitgeber über die Vorteile unterrichtet haben (vergl. zum Ganzen: BFH-Urteil vom 30. Mai 2001 VI R 123/00, a.a.O.).

c. 65

Der Senat hat keine Anhaltspunkte dafür finden können, dass im Streitfall unechter Arbeitslohn eines Dritten vorliegt. Soweit der Beklagte hierzu geltend macht, zwischen der Klägerin und den rabattgewährenden Gesellschaften bestehe eine enge wirtschaftliche und tatsächliche Verflechtung im Rahmen eines Konzernverbundes, so dass die Leistung wirtschaftlich der des Arbeitgebers gleichkomme, wobei innerhalb des Konzerns ein einheitliches Rabattsystem eingerichtet worden sei, ist dies nach dem o.g. Maßstab nicht ausreichend. Denn die Tatsache des Vorliegens von Vorteilen innerhalb eines Konzerns rechtfertigt weder die Annahme, die Konzerngesellschaften bildeten eine Kasse der Klägerin, noch ergibt sich hieraus ohne weiteres eine Vorteilsgewährung im Auftrag der Klägerin. Wäre alleine die Konzernzugehörigkeit ausreichendes Kriterium für die Annahme von unechten Lohnzahlungen eines Dritten, wäre zudem die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Frage, ob Vorteile einer Konzerngesellschaft nach § 8 Abs. 3 EStG steuerfrei sein können (vergl. dazu BFH-Urteil vom 8. November 1996 VI R 100/95, BStBl II 1997, 330) nicht verständlich. Denn wenn bei der unechten Lohnzahlung der Arbeitgeber der den Arbeitslohn Zahlende bleibt, wird der gewährte Vorteil rechtlich als ein von ihm stammender Vorteil im Sinne des § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG behandelt, so dass es nur konsequent wäre, diesen Vorteil als unter § 8 Abs. 3 EStG fallend zu qualifizieren. Die Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG für Vorteile innerhalb eines Konzerns zu verneinen liegt demgemäß der Gedanke zugrunde, dass dann ein als Lohn zu beurteilender Vorteil gerade nicht vom Arbeitgeber, sondern von einem Dritten stammt (§ 38 Abs. 1 Satz 2 EStG im Fall der Vorteilsgewährung im Konzern ebenfalls zugrundeliegend: Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 28. Januar 1999 XI R 641/97, EFG 2000, 1323).

d. 67

Sind danach die von den Konzerngesellschaften gewährten Vorteile nach den Grundsätzen der echten Lohnzahlung durch Dritte zu beurteilen, vermag der Senat weder zu erkennen, dass es sich bei den Vorteilen um eine Frucht der Arbeitsleistung für den Arbeitgeber handelt, noch im übrigen die Verpflichtung des Klägerin zum Lohnsteuerabzug für diese Vorteile zu bejahen. Ob es sich um üblicherweise von einem Dritten gezahlten Arbeitslohn handelt, mag angesichts dessen dahinstehen.

aa. 69

Vorteile, die dem Arbeitnehmer von einem Dritten eingeräumt werden, bilden dann keinen Vorteil und damit keinen Arbeitslohn im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, wenn der Vorteil auch im normalen Geschäftsverkehr erzielt werden könnte. (FG Niedersachsen, Urteil vom 28. Januar 1999 XI R 641/97, a.a.O.; Schmidt/Drenseck, a.a.O., § 19 Rz. 32). Hierbei

kommt es nicht darauf an, aus welchen Gründen fremden Personen der Vorteil eingeräumt wird (etwa durch Verhandlungsgeschick) oder wie groß der begünstigte Personenkreis gewesen ist (FG München, Urteil vom 17. Januar 2002 7 K 1790/00, zur Veröffentlichung in EFG vorgesehen). So liegt der Fall hier. Denn die Klägerin hat hierzu - vom Beklagten unwidersprochen - vorgetragen, beim Abschluss von Rechtsschutzversicherungen erhielten Angehörige des öffentlichen Dienstes (Beamte und Angestellte) Beitragsnachlässe in Höhe der ihren Arbeitnehmern zugestandenen Vergünstigungen.

bb. 71

Liegt eine echte Lohnzahlung eines Dritten vor, besteht eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung des Arbeitgebers im Sinne des § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG nur dann, wenn der Arbeitgeber über die Höhe der Löhne in Kenntnis gesetzt wird, z.B. dadurch, dass er in den Zahlungsvorgang eingeschaltet wird oder dass seine Arbeitnehmer über derartige Zuflüsse Angaben machen. Denn der Arbeitgeber ist nicht befugt, Besteuerungsgrundlagen zu Lasten Dritter - nämlich seiner Arbeitnehmer - zu schätzen (BFH-Urteile vom 24. Oktober 1997 VI R 23/94, BStBl II 1999, 323; vom 30. Mai 2001 VI R 123/00, a.a.O.). 72

Im Streitfall sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass im Zeitpunkt der Vorteilsgewährung eine solche Kenntnis der Klägerin vorgelegen hat. Nach dem Vortrag der Klägerin wusste sie von der Gewährung der Vergünstigungen bei den anderen Konzerngesellschaften lediglich in abstrakter Form. Entsprechend hätten für diese Vorteile weder Regelungen in den Arbeitsverträgen der Mitarbeiter existiert, noch hätte eine Betriebsvereinbarung bestanden. Dies deckt sich mit dem übrigen Inhalt der Akten. Denn die Klägerin hat tatsächlich insoweit keinen Lohnsteuerabzug vorgenommen. Ausweislich des Vermerks des Prüfers vom 8. November 1994 war es der Klägerin lediglich im Nachhinein möglich, die entsprechende Informationen - nämlich zur Frage, welche Arbeitnehmer tatsächlich bei anderen Konzernunternehmen Versicherungen abgeschlossen hatten - zu beschaffen, wobei hierfür ein nicht unerheblicher zeitlicher Aufwand verbunden war. Entsprechend hat der Prüfer im Prüfungsbericht festgehalten, es sei gelungen, im Einvernehmen mit der Klägerin die Bemessungsgrundlagen für die Nachversteuerung zu ermitteln. 73

Der Beklagte hat für die Tatsache der Kenntnis der Klägerin über die Vorteile - für die er die Darlegungs- und Feststellungslast trägt - lediglich vorgetragen, diese Voraussetzung sei erfüllt, weil - anders als bei Trinkgeldern - wegen des Vorliegens von Vorteilsgewährungen im Konzern die Klägerin weder auf Informationen fremder Dritter noch der eigenen Mitarbeiter angewiesen sei, sondern die für die Versteuerung notwendigen Daten aus eigener Berechtigung von dem im Konzernverbund stehenden anderen Versicherungen holen könne. Abgesehen davon, dass diese Informationsverschaffung nur auf faktischer Grundlage gelingen kann, weil die Klägerin insoweit zurecht geltend macht, sie sei eine autonome Kapitalgesellschaft und deswegen nicht ersichtlich ist, wie die Klägerin sich die entsprechenden Informationen beschaffen können soll, wenn sie ihr von einer anderen Konzerngesellschaft etwa verweigert würde, ist dies nach Auffassung des Senats für die Begründung der Lohnsteuerabzugsverpflichtung nicht ausreichend. Es kommt nach dem obigen Maßstab nämlich nicht darauf an, ob die Klägerin die für den Lohnsteuerabzug zutreffende Bemessungsgrundlage zutreffend ermitteln kann, sondern darauf, dass sie hierüber in Kenntnis gesetzt wird. Denn es ist nicht ersichtlich, auf welcher rechtlichen Grundlage eine Ermittlungspflicht des Arbeitgebers fußte (gegen eine Befragungspflicht des Arbeitgebers im Falle der Trinkgeldgewährung ebenso: Schmidt/Drenseck, a.a.O., § 38 Rz. 10). 74

Dass die Nachversteuerung ausweislich des Lohnsteuer-Außenprüfungsberichts pauschal nach § 40 Abs. 1 EStG erfolgte, führt zu keinem anderen Ergebnis. Insbesondere zwingt die Tatsache, dass eine derartige Pauschalierung nur auf Antrag möglich ist, nicht zur Annahme, aufgrund des Antrages stehe die Abzugsverpflichtung der Klägerin für die Lohnzahlungen Dritter fest. Denn da die pauschalierte Lohnsteuer nichts anderes als eine besonders berechnete Lohnsteuer ist, darf sie nur für solche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhoben werden, die dem Lohnsteuerabzug unterlägen, wenn der Arbeitgeber keinen Pauschalierungsantrag gestellt hätte (BFH-Urteil vom 20. Juli 2000 VI R 10/98, BFH/NV 2001, 35).	75
3.	76
Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1, § 137 Satz 1 FGO. Dabei war zu berücksichtigen, dass der teilweise Erfolg der Klage hinsichtlich der Lohnsteueranmeldungen für 1990 ausschließlich darauf beruhte, dass die Klägerin erstmals im Klageverfahren geltend gemacht hatte, das Verfahren zur Versteuerung der 2/3-Anteile an den übernommenen Beiträgen bei den Hausversicherungen und zur Versteuerung der Tarifvorteile sei unter Nichtausnutzung des Freibetrages nach § 8 Abs. 3 EStG angewandt worden. Es ist nicht ersichtlich, weshalb die Klägerin dies nicht bereits früher - nämlich vor Erhebung der Klage - hätte geltend machen können.	77
Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit beruht auf § 151 Abs. 1 und 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.	78
Der Senat macht von der in § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch, dem Beklagten die Neuberechnung der Lohnsteuer nach Maßgabe der Urteilsgründe zu übertragen.	79
Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO i.d.F. des 2. FGOÄndG wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen, weil höchstrichterlich ungeklärt ist, unter welchen Voraussetzungen eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung des Arbeitgebers für Vorteile seiner Arbeitnehmer, die diesen von Konzerngesellschaften des Arbeitgebers eingeräumt werden, besteht.	80