

BFH-Urteil vom 6.6.2018, VI R 32/16 - Berechnung der 44 EUR-Freigrenze bei Sachbezügen

Leitsätze

1. Üblicher Endpreis i.S. von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der Endverbraucherpreis und damit der im allgemeinen Geschäftsverkehr von Letztverbrauchern für identische bzw. gleichartige Waren tatsächlich gezahlte günstigste Einzelhandelspreis am Markt (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung).
2. Liefert der Arbeitgeber die Ware in die Wohnung des Arbeitnehmers, liegt eine zusätzliche Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer vor. Der Vorteil hieraus ist in die Berechnung der Freigrenze von 44 EUR einzubeziehen.
3. Entsprechendes gilt, wenn der günstigste Einzelhandelspreis des Sachbezugs am Markt im Versand- oder Onlinehandel gefunden wird. Ist der Versand dort als eigenständige Leistung ausgewiesen und nicht bereits im Einzelhandelsverkaufspreis und damit im Endpreis i.S. von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG enthalten, tritt der geldwerte Vorteil aus der Lieferung "nach Hause" bei der Berechnung der Freigrenze von 44 EUR zum Warenwert hinzu.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 8. April 2016 10 K 2128/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

1

I. Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Lohnsteuer-Nachforderungsbescheids, mit dem Lohnsteuer wegen Überschreitung der 44 EUR-Freibetragsgrenze des § 8 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in den in den Lohnzahlungszeiträumen 2006 bis 2009 geltenden Fassungen (EStG) nachgefordert wird.

2

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, die Speditions- und Transportleistungen erbringt. Sie gewährte ihren Mitarbeitern unter bestimmten Voraussetzungen in den streitigen Lohnzahlungszeiträumen 2006 bis 2009 Sachprämien (insbesondere handelsübliche Verbrauchsgüter, u.a. Unterhaltungselektronik, Werkzeuge, Kosmetik, Bekleidung, Lebensmittel, Haushaltsgeräte). Hierzu bediente sie sich der Firma X-GmbH.

3

Jeder bezugsberechtigte Arbeitnehmer der Klägerin konnte über einen Onlinezugang monatlich aus der Angebotspalette der X-GmbH einen Sachbezug auswählen. Anschließend bestellte die Klägerin die Ware bei der X-GmbH, die der Klägerin die Sachbezüge nebst einer sogenannten Versand- und Handlingspauschale in Rechnung stellte. Nach dem Ausgleich der Rechnung durch die Klägerin bezog die X-GmbH die Waren von ihren Lieferanten und versandte sie an den jeweiligen prämierten Mitarbeiter der Klägerin oder händigte die Waren der Klägerin zur Verteilung im Betrieb aus.

4

Der der Klägerin in Rechnung gestellte Bruttobetrag der Sachbezüge einschließlich Umsatzsteuer betrug regelmäßig 43,99 EUR. Darüber hinaus hatte die Klägerin in der Regel für jede Bestellung eine Versand- und Handlingspauschale in Höhe von 6 EUR einschließlich, ab dem Lohnzahlungszeitraum 2007 zuzüglich Umsatzsteuer an die X-GmbH zu zahlen.

5

Die Rechnungen wurden von der Klägerin beglichen und als Personalaufwand gebucht. Die monatlichen Lohnabrechnungen der Arbeitnehmer wiesen jeweils Sachbezüge in Höhe von 44 EUR aus. Lohnsteuer hierfür erhob die Klägerin nicht. Auch die Versand- und Handlingspauschale wurde von der Klägerin nicht lohnversteuert.

6

Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, dass die Versand- und Handlingspauschale dem Wert der Sachzuwendung hinzuzurechnen und deshalb die 44 EUR-Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG (nunmehr § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG) überschritten sei.

7

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ daraufhin einen Nachforderungsbescheid über Lohnsteuer zuzüglich Annexsteuern --zuletzt vom 22. März 2016-- für 2006 bis 2009 über einen Gesamtbetrag in Höhe von ... EUR.

8

Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 2060 veröffentlichten Gründen ab.

9

Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

10

Sie beantragt,

das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 8. April 2016 10 K 2128/14 und die Lohnsteuer-Nachforderungsbescheide vom 14. Februar 2014 sowie vom 22. März 2016 für 2006 bis 2009 und die Einspruchsentscheidung vom 20. Mai 2014 aufzuheben.

11

Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

12

II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Senat kann auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen, ob die Vorinstanz den angefochtenen Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid zutreffend als rechtmäßig angesehen hat. Die nicht entscheidungsreife Sache ist daher an das FG zurückzuverweisen.

13

1. Die Nachforderung von Lohnsteuer beim Arbeitgeber durch Steuerbescheid kommt in Betracht, wenn die Lohnsteuer vorschriftswidrig nicht angemeldet wurde und es sich um eine eigene Steuerschuld des Arbeitgebers handelt. Eine eigene Steuerschuld des Arbeitgebers liegt auch vor, wenn die Voraussetzungen für eine Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 EStG gegeben sind (Senatsurteile vom 30. April 2009 VI R 55/07, BFHE 225, 58, BStBl II 2009, 726, und vom 16. Mai 2013 VI R 7/11, BFHE 241, 525, BStBl II 2015, 189).

14

a) Nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG kann das FA auf Antrag zulassen, dass die Lohnsteuer nach einem unter Berücksichtigung der Vorschriften des § 38a EStG zu ermittelnden Pauschsteuersatz erhoben wird, wenn in einer größeren Zahl von Fällen der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig, d.h. nicht nach § 38 Abs. 1 Sätze 1 und 3, Abs. 3 Satz 1, § 38a EStG, bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn für Rechnung des Arbeitnehmers einbehalten hat.

15

b) Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Hierzu zählen neben Gehältern und Löhnen auch andere "Bezüge und Vorteile", die "für" eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden.

16

c) Sachbezüge, die unter den weiteren Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG steuerlich außer Ansatz bleiben, sind alle nicht in Geld bestehenden Einnahmen (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG). Ein Sachbezug liegt auch vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Anspruch, eine Sach- und Dienstleistung beziehen zu können, einräumt (Senatsurteile vom 11. November 2010 VI R 41/10, BFHE 232, 62, BStBl II 2011, 389; VI R 27/09, BFHE 232, 56, BStBl II 2011, 386, sowie vom 14. April 2011 VI R 24/10, BFHE 233, 246, BStBl II 2011,

767). Allerdings muss die Zuwendung einen wirklichen Wert haben und darf nicht bloß einen ideellen Vorteil darstellen. Ein geldwerter Vorteil durch den verbilligten oder unentgeltlichen Sachbezug liegt nur vor, wenn der Empfänger objektiv bereichert ist (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 4. Mai 2006 VI R 28/05, BFHE 213, 484, BStBl II 2006, 781; vom 28. Januar 2003 VI R 48/99, BFHE 201, 283, BStBl II 2003, 724; vom 30. Mai 2001 VI R 123/00, BFHE 195, 376, BStBl II 2002, 230; Senatsbeschluss vom 28. Juni 2007 VI R 45/02, BFH/NV 2007, 1871, und Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. April 2010 X R 43/08, BFH/NV 2010, 1436). Die subjektiven Wertvorstellungen der (Arbeits-)Vertragsparteien sind daher unerheblich (BFH-Urteil vom 22. Juli 1988 III R 175/85, BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995; Schmidt/Krüger, EStG, 37. Aufl., § 8 Rz 21; Gröpl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 8 Rz C 12; Steiner in Lademann, EStG, § 8 EStG Rz 96; Kister in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 8 EStG Rz 60).

17

2. Nach diesen Rechtsgrundsätzen gehen die Beteiligten im Revisionsverfahren --ebenso wie das FG-- übereinstimmend zu Recht davon aus, dass es sich bei den von den Arbeitnehmern über die X-GmbH bezogenen Prämien um Sachlohn handelt. Denn die Sachzuwendungen der Klägerin stellen leistungsbezogene Prämien dar, die durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst waren. Auch hat das FG dem Grunde nach zutreffend die Pauschalierungsvoraussetzungen gemäß § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bejaht. Dies steht zwischen den Beteiligten ebenfalls nicht im Streit, so dass der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht.

18

3. Der Wert des vom Arbeitnehmer erlangten Sachvorteils ist, wie alle nicht in Geld bestehenden Einnahmen, mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG). Eine Bewertung der Sachbezüge nach § 8 Abs. 3 EStG kommt im Streitfall nach zutreffender Auffassung des FG nicht in Betracht. Die zugewandten Waren oder Dienstleistungen wurden nicht vom Arbeitgeber hergestellt, vertrieben oder erbracht.

19

a) Üblicher Endpreis i.S. von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der Preis, der im allgemeinen Geschäftsverkehr von Letztverbrauchern für identische bzw. gleichartige Waren tatsächlich gezahlt wird (Senatsurteil vom 17. Juni 2005 VI R 84/04, BFHE 210, 291, BStBl II 2005, 795; BTDrucks 13/901, S. 132; BTDrucks 11/2157, S. 141). Vergleichspreis ist grundsätzlich der günstigste Einzelhandelspreis am Markt (z.B. Senatsurteil vom 12. April 2007 VI R 36/04, BFH/NV 2007, 1851; Schmidt/ Krüger, a.a.O., § 8 Rz 23; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 8 Rz 329; Blümich/Glenk, § 8 EStG Rz 84; Kirchhof in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 8 Rz 34; Steiner in Lademann, EStG, § 8 EStG Rz 96; Kratzsch in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 8 Rz 147; Rundshagen in Korn, § 8 EStG Rz 27; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 16. Mai 2013, BStBl I 2013, 729, Rz 2, 4). Denn der Letztverbraucher wird regelmäßig das günstigste Angebot annehmen (Schmidt/Krüger, a.a.O., § 8 Rz 23).

20

b) Der Ansatz des niedrigsten Marktpreises entspricht auch Sinn und Zweck der Vorschrift. Die Bewertungsregelung in § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG wäre nicht handhabbar, wenn vom Steuerpflichtigen verlangt würde, stattdessen zu ermitteln, zu welchem Preis die größte Anzahl der Umsätze getätigt oder welcher Preis für die Ware oder Dienstleistung am häufigsten verlangt wird (Schmidt/Krüger, a.a.O., § 8 Rz 23; Blümich/Glenk, § 8 EStG Rz 84; a.A. Pust in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 8 Rz 329, 333; Gröpl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 8 Rz C 8; s.a. BTDruks 11/2157, S. 141). Die Bewertung nach einem Mittelwert kommt aus nämlichen Gründen nicht in Betracht (Blümich/Glenk, § 8 EStG Rz 84). Die Finanzbehörden haben sich dieser Auffassung angeschlossen (R 8.1 Abs. 2 Satz 4 der Lohnsteuer-Richtlinien --LStR-- 2015).

21

c) Markt in diesem Sinn sind alle gewerblichen Anbieter, von denen der Steuerpflichtige die konkrete Ware oder Dienstleistung im Inland unter Einbeziehung allgemein zugänglicher Internetangebote oder auf sonstige Weise gewöhnlich beziehen kann. Denn maßgebliche Handelsstufe ist in der Regel der Einzelhandel (vgl. Gröpl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 8 Rz C 8; HHR/Kister, § 8 EStG Rz 60; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 8 Rz 22; Blümich/Glenk, § 8 EStG Rz 81; Rundshagen in Korn, § 8 EStG Rz 27 f.; Wünnemann, in: Kanzler/Kraft/Bäumel, EStG, 3. Aufl., § 8 Rz 41; Seifert, Deutsche Steuer-Zeitung 2015, 246; BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 729, Rz 4).

22

d) Der übliche Endpreis ist für die konkrete --verbilligt oder unentgeltlich-- überlassene Ware oder Dienstleistung des fraglichen Herstellers oder Dienstleisters zu ermitteln (Senatsurteil in BFHE 195, 376, BStBl II 2002, 230). Jeder Sachbezug ist grundsätzlich einzeln zu bewerten (R 8.1 Abs. 1 Satz 4 LStR 2015).

23

e) Auch wenn der Wert eines vom Arbeitgeber erlangten Vorteils sich hiernach nicht stets und unmittelbar in den Kosten abbildet, die der Arbeitgeber selbst dafür entrichtet hat, ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, den Wert eines dem Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber zugewandten Sachbezugs anhand der Kosten zu bemessen, die der Arbeitgeber seinerseits dafür aufgewendet hat, sofern der Arbeitgeber die Ware oder Dienstleistung aus Quellen bezogen hat, die auch Endverbrauchern zugänglich sind, und die Kosten um etwaige Nachlässe (etwa Mengenrabatte) bereinigt werden, die Endverbraucher nicht erhalten hätten. In solchen Fällen kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass auch ein Fremder diesen Betrag für die Ware oder Dienstleistung hätte aufwenden müssen. Sofern sich ein Beteiligter für die Bewertung auf eine abweichende Wertbestimmung beruft, muss er konkret darlegen, dass eine Schätzung des üblichen Endpreises am Abgabeort anhand der vom Arbeitgeber aufgewandten Kosten dem objektiven Wert des Sachbezugs nicht entspricht (Senatsurteile vom 18. August 2005 VI R 32/03, BFHE 210, 420, BStBl II 2006, 30, zur Zuwendung einer Reise, und vom 12. Dezember 2012 VI R 79/10, BFHE 240, 44, Rz 19, zur Bewertung des Vorteils einer Betriebsveranstaltung).

24

4. Fracht-, Liefer- und Versandkosten zählen nicht zum Endpreis i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG (Steiner in Lademann, EStG, § 8 EStG Rz 96). Es handelt sich hierbei nicht um die Gegenleistung des Letztverbrauchers für die Ware.

25

Liefert der Arbeitgeber die Ware in die Wohnung des Arbeitnehmers, liegt eine zusätzliche Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer vor. Die Kosten des Arbeitgebers hierfür erhöhen deshalb nicht den Warenwert des zugewendeten Wirtschaftsguts. Vielmehr liegt ein gesonderter Sachbezug vor, der nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG gesondert zu bewerten ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es an einer Bereicherung fehlen kann, wenn der Arbeitnehmer für das Empfangene selbst nichts hätte aufwenden müssen (Schmidt/Krüger, a.a.O., § 19 Rz 42).

26

Entsprechendes gilt, wenn der günstigste Einzelhandelspreis des Sachbezugs am Markt im Versand- oder Onlinehandel gefunden wird. Ist der Versand als eigenständige Leistung ausgewiesen und nicht bereits im Einzelhandelsverkaufspreis und damit im Endpreis i.S. von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG enthalten, tritt der geldwerte Vorteil aus der Lieferung "nach Hause" bei der Berechnung der Freigrenze von 44 EUR zum Warenwert hinzu.

27

5. Ist der übliche Endpreis des Sachbezugs nicht festzustellen, ist er zu schätzen (Senatsurteile vom 15. Mai 2013 VI R 44/11, BFHE 241, 369, BStBl II 2014, 589, und in BFHE 210, 291, BStBl II 2005, 795; Senatsbeschluss vom 24. Juli 2008 VI B 7/08, BFH/NV 2008, 1838; BFH-Urteil in BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 8 Rz 21; Gröpl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 8 Rz C 10). Entsprechendes gilt, wenn die Ermittlung eines Endpreises für den Arbeitgeber mit erheblichem Aufwand verbunden ist (Senatsurteil in BFHE 195, 376, BStBl II 2002, 230; HHR/Kister, § 8 EStG Rz 61; Pust in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 8 Rz 336; Adamek in Bordewin/Brandt, § 8 EStG Rz 103). Denn die Verpflichtung des Arbeitgebers zur Ermittlung des konkreten Endpreises für die in Rede stehende Ware oder Dienstleistung wird wegen des damit verbundenen Aufwands durch das Verhältnismäßigkeitsprinzip begrenzt (Senatsurteil in BFHE 195, 376, BStBl II 2002, 230).

28

Es obliegt dem FG als Tatsacheninstanz, den gefundenen Wert im Wege tatrichterlicher Würdigung zu überprüfen und gegebenenfalls durch eine eigenständige Schätzung zu ersetzen. Dabei kann es sich an (historischen) Preislisten, Katalogen und Ähnlichem (Steiner in Lademann, EStG, § 8 EStG Rz 96; Gröpl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 8 Rz C 11), Marktübersichten (Senatsurteil in BFHE 210, 291, BStBl II 2005, 795; Senatsbeschluss vom 23. Januar 2007 VI B 115/06, BFH/NV 2007, 889) sowie Internetvergleichsportalen orientieren. In erster Linie sind zur Ermittlung der Schätzungsgrundlage jedoch die Beteiligten heranzuziehen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen (§ 76 Abs. 1 Satz 3 FGO) umso größer ist, je mehr Tatsachen und Beweismittel der von ihm beherrschten Informations- und Tätigkeitssphäre angehören (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2000 VIII R 36/99, BFH/NV 2001, 789).

29

Der im Wege der Schätzung ermittelte Wertansatz ist als Tatsachenwürdigung für das Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend, es sei denn, die Wertermittlung enthält einen Rechtsirrtum, verstößt gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze oder beruht auf einem Verfahrensmangel (vgl. Senatsurteile vom 15. Dezember 1978 VI R 36/77, BFHE 127, 26, BStBl II 1979, 629, und in BFHE 210, 291, BStBl II 2005, 795; Senatsbeschluss in BFH/NV 2007, 889).

30

6. Der Senat kann auf Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob die Klägerin die nachgeforderte Lohnsteuer auch in der geltend gemachten Höhe schuldet. Die tatsächlichen Feststellungen des FG lassen nicht erkennen, ob es die streitigen Sachbezüge mit dem Endpreis i.S. von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG und damit mit dem niedrigsten Endverbraucherpreis bewertet hat. Damit vermag der Senat nicht zu entscheiden, ob der angefochtene Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid auf der lohnsteuerlich zutreffenden Bemessungsgrundlage gründet. Die Vorentscheidung kann deshalb keinen Bestand haben.

31

a) Das FG hat --wie auch das FA-- den Vorteil sämtlicher von der Klägerin an ihre Arbeitnehmer ausgekehrten Sachbezüge pauschal mit jeweils 44 EUR (inklusive Umsatzsteuer) bewertet, die von der X-GmbH zu Lasten der Klägerin erhobene Versand- und Handlingspauschale hinzugerechnet und damit den Wert eines jeden Sachbezugs auf 50 EUR bzw. 51,14 EUR bestimmt. FA und FG haben damit den Vorteilswert der streitigen Sachbezüge nach den der Klägerin von der X-GmbH in Rechnung gestellten Beträgen und damit nach den Anschaffungskosten der Klägerin bemessen.

32

b) Allerdings legt das vom FG festgestellte Geschäftsmodell der X-GmbH nahe, dass der Rechnungsbetrag von 44 EUR (43,99 EUR) den üblichen Einzelhandelspreis der zugewendeten Wirtschaftsgüter gerade nicht abbildete. Denn die X-GmbH bot ihre Waren nicht wie ein Einzelhändler Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr an. Es handelte sich vielmehr um ein Unternehmen, das der Klägerin und anderen Arbeitgebern einen Komplettservice im Hinblick auf "lohnsteueroptimierte" Sachbezüge anbot. Überdies liegt es wegen der Verschiedenheit der zugewandten Sachbezüge eher fern, dass der von der X-GmbH gegenüber der Klägerin abgerechnete Verkaufspreis von jeweils 43,99 EUR bzw. 44 EUR zuzüglich der Handlingspauschale stets den niedrigsten Marktpreis des jeweiligen Sachbezugs darstellte, der von einem Dritten im allgemeinen Geschäftsverkehr hätte aufgewendet werden müssen.

33

7. Mangels Spruchreife geht die Sache an die Vorinstanz zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurück. Im zweiten Rechtsgang hat das FG die dem Nachforderungsbescheid zugrundeliegende lohnsteuerliche Bemessungsgrundlage auf ihre Richtigkeit zu überprüfen. Denn vorliegend steht nicht nur in Streit, ob die sachbezugsbezogene 44 EUR-Grenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG überschritten ist, sondern die betragsmäßige Höhe der Lohnsteuernachforderung. Hierzu ist nach Maßgabe der oben genannten Grundsätze der niedrigste Einzelhandelsverkaufspreis der von der Klägerin an ihre Arbeitnehmer ausgekehrten Sachbezüge zu ermitteln. Denn die Summe dieser Einzelwerte bildet den unter

Umständen steuerbaren Arbeitslohn und damit die Bemessungsgrundlage des Lohnsteuer-Nachforderungsbescheids.

34

Ist --wie im Streitfall naheliegend-- eine Einzelbewertung der streitigen Sachbezüge aufgrund des Zeitablaufs, der in Streit stehenden Zeitspanne sowie der Vielzahl und Verschiedenheit der Sachzuwendungen nicht (mehr) möglich, hat das FG den Sachbezugswert zu schätzen. Dabei ist der im Streitfall vorliegenden besonderen Tatsachen- und Beweismasse der Klägerin Rechnung zu tragen. Sollte der Klägerin, wie in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat vorgetragen, eine genauere Bezeichnung der zugewandten Artikel nicht mehr möglich sein, weist der Senat --ohne Bindungswirkung-- darauf hin, dass die von der Klägerin im ersten Rechtsgang vorgelegten Aufstellungen über die zugewendeten Wirtschaftsgüter als Schätzungsgrundlage herangezogen werden können. Denn dort sind die Sachbezüge zumindest im Grundsatz nach ihrer Art benannt und mit einem behaupteten Händlereinkaufspreis bewertet. Davon ausgehend erscheint dem Senat bei der gebotenen Mitwirkung der Beteiligten eine zumindest schätzungsweise Bewertung der streitigen Sachbezüge möglich.

35

8. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.