

Niedersächsisches FG
24.09.2008
4 K 12244/05

Teilnahme an Incentive-Reisen als geldwerter Vorteil

1. Werden einem Arbeitnehmer, der als Verkaufsberater beschäftigt ist, Reisen incl. Taschengeld zugewandt, welche als Gegenleistung des Arbeitgebers für den Verkaufserfolg anzusehen sind, so sind sie dem Arbeitslohn des mit den Zuwendungen bedachten Verkaufsberaters zuzurechnen .
2. Nichts anderes gilt für an den Reisen teilnehmende Begleitpersonen, deren Teilnahme ausschließlich auf dem Umstand beruht, dass die Gewinner der Reisen kostenlos eine Begleitperson mitnehmen können. Die Möglichkeit der Mitnahme einer Begleitperson ist im Ergebnis als Zuwendung einer weiteren Reise an den Verkaufsberater zu qualifizieren, wenn keine Anhaltspunkte für die Annahme vorliegen, dass die Teilnahme der Begleitperson im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgt ist.
3. Von einer im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers ausgerichteten Vorteilsgewährung, die nicht zu der Annahme von Arbeitslohn führt, ist auszugehen, wenn nach Würdigung aller Umstände des Einzelfalls anzunehmen ist, dass der jeweils verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund steht und ein eigenes Interesse des Arbeitnehmers vernachlässigt werden kann. Sind die Interessen nicht identisch, können die Unterschiede auch eine differenzierte Betrachtung der Zuwendung auf Seiten des Zuwendenden einerseits und des Empfängers andererseits begründen.
4. Wird geltend gemacht, der für die zugewendete Reise angesetzte geldwerte Vorteil sei falsch ermittelt, so genügt eine vom Arbeitnehmer vorgelegte Ermittlung der anzusetzenden Reisepreise zur Überprüfung des angesetzten Wertes nur dann aus, wenn eine objektive Vergleichbarkeit der Reiseleistungen in Bezug auf die Reisezeit, die Reisedauer und die jeweiligen Reiseinhalte einschließlich Übernachtung, Verpflegung und Freizeitgestaltung gegeben ist.

rechtskräftig

Tatbestand

Streitig ist, ob der Kläger für die Teilnahme an vom Automobilhersteller X Werke AG (im Folgenden: Hersteller) veranstalteten Incentive-Reisen nach §§ 19, 8 Einkommensteuergesetz (EStG) einen geldwerten Vorteil als Arbeitslohn zu versteuern hat.

Der Kläger ist als Verkaufsberater bei dem Autohaus B, (im Folgenden: Arbeitgeber), angestellt und erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sein Bruttoverdienst betrug in den Streitjahren zwischen x TDM bis x TDM. Die Veranlagung zur Einkommensteuer erfolgte für die Streitjahre endgültig.

Streitjahr	Eingang d.	Datum d. letzten	festgesetzte Steuer
Erklärung	ESt-Bescheids		
1994	1995	17.11.1997	
1997	1998	12.08.1998	
1998	1999	02.02.2000	
1999	2001	23.04.2001	
2000	2002	22.04.2002	

Anlässlich einer im Jahr 2002 beim Hersteller durchgeführten Lohnsteueraußenprüfung wurde dem beklagten Finanzamt erstmals bekannt, dass der Kläger in den Streitjahren mit jeweils einer Begleitperson an den nachfolgend aufgeführten Reisen teilgenommen hatte, die vom Hersteller für den Teilnehmerkreis "Verkaufsberater und Verkaufsleiter" veranstaltet worden waren.

09.06.-12.06.1994: Griechenland
04.09.-11.09.1994: Mittelmeerkreuzfahrt
29.05.-01.06.1997: Cannes
04.06.-07.06.1998: Zypern
20.04.-28.04.1999: Mexico
31.07.-07.08.1999: Alaska
26.05.-30.05.2000: New York

Die Reisen wurden für besondere Verkaufsleistungen ausgelobt, teilnahmeberechtigt war das jeweilige Autohaus, das im Falle eines Gewinns die Reisetilnehmer, in der Regel die besten Verkaufsberater, benannte. Eine Verpflichtung zur Teilnahme bestand für die Gewinner der Reisen nicht; so wurden Reisen auch (teilweise) storniert, wenn sich nicht genügend teilnahmeberechtigte Personen anmeldeten. Die Reisen beinhalteten nicht nur Unterkunft und Verpflegung, sondern es wurden darüber hinaus verschiedene, täglich wechselnde und für die Teilnehmer kostenlose Veranstaltungen unterschiedlicher Art, überwiegend Ausflugs-, Sport und Abendveranstaltungen, angeboten. Nach dem Inhalt der vorliegenden Programme waren während der Reisen keine Fachveranstaltungen, wie z.B. offizielle Besprechungen, Kolloquien, Vorträge oder Diskussionen geplant.

Die Kosten der im Auftrag des Herstellers von Reiseagenturen durchgeführten Reisen, die neben den tatsächlich entstandenen Flug- und Hotelkosten ebenfalls die Aufwendungen für das Beiprogramm und andere Mehrkosten (Stornogebühren, Getränke, Reiseleitung, usw.) enthielten, wurden vom Hersteller getragen. Die teilnehmenden Verkaufsberater erhielten bei einigen Reisen außerdem zusätzlich ein Taschengeld gezahlt.

Die Prüfer einer beim Hersteller durchgeführten Lohnsteueraußenprüfung waren der Ansicht, dass die Teilnahme der Verkaufsberater und der sie begleitenden Personen nicht im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des jeweiligen Arbeitgebers oder des Herstellers gelegen habe und der Wert der Reisen daher bei den Teilnehmern als geldwerter Vorteil zu erfassen und zusammen mit dem gezahlten Taschengeld als Arbeitslohn zu versteuern sei. Sie ermittelten, soweit nicht bereits eine Lohnsteuererhebung erfolgt war, anhand der Unterlagen des Herstellers die auf den Kläger und seine Begleitpersonen entfallenden Reisekosten

Das beklagte Finanzamt erfasste die von den Lohnsteueraußenprüfern ermittelten Beträge als Arbeitslohn und änderte die Einkommensteuerbescheide des Klägers nach § 173 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) wie folgt:

	Änderungsbescheid
1994	2. Dezember 2002
1997	23. Dezember 2002
1998	23. Dezember 2002
1999	23. Dezember 2002
2000	23. Dezember 2002

Im Einspruchsverfahren wandte sich der Kläger gegen die Zurechnung des Werts der Reise als Arbeitslohn dem Grunde und der Höhe nach. Er meinte, die Reisen hätten für ihn den Charakter von Geschäftsreisen gehabt. Auch liege der für die jeweilige Reise angesetzte Wert über dem üblicherweise von Reiseveranstaltern für entsprechende Gruppenreisen am Markt angebotenen Reisepreis. Die von ihm bei einem Reisebüro angeforderte Auflistung für vergleichbare Reisen weise wesentlich niedrigere Preise aus.

Das Finanzamt wies die Einsprüche zurück und führte zur Begründung aus, dass nach dem Gesamteindruck der Reisen nicht anzunehmen sei, dass der Kläger und seine Begleitungen an den Fahrten im überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers teilgenommen hätten, sondern diese Reisen vielmehr eine Belohnung für besondere Arbeitsleistungen darstellten. Wenn Incentive-Reisen aber als Belohnung bzw. zum Anreiz besonderer Leistungen dienten, seien diese nach § 8 EStG als geldwerte Vorteile aus der Arbeitnehmertätigkeit und damit als Einnahmen des Arbeitnehmers zu erfassen. Die Höhe der Einnahmen sei aus den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Reiseziel (Abgabeort) zu ermitteln. Auch könne angenommen werden, dass die vom Hersteller pro Teilnehmer errechneten Kosten den üblichen Reisepreisen entsprächen, weil der Kläger keine, zu einer Ermittlung in anderer Höhe führenden Unterlagen beigebracht habe. Die von ihm vorgelegte Aufstellung sei kein Vergleichsmaßstab, weil aus den aufgelisteten Reisen die tatsächlichen Reiseleistungen nicht ersichtlich seien.

Mit der Klage begehrt der Kläger die Aufhebung der Änderungsbescheide. Er behauptet, er sei von seinem Arbeitgeber in Abstimmung mit dem Hersteller als Repräsentant des Autohauses zur Teilnahme an diesen Reisen bestimmt worden und habe sich die Teilnahme weder aussuchen noch sich dieser entziehen können. Seine individuelle Verkaufsberaterleistung habe bei der Entscheidung keine Rolle gespielt. Er meint, die Reisen seien als Dienstreisen zu qualifizieren, weil er diese Reisen im ausschließlichen Interesse seines Arbeitgebers getätigt habe. Bei den Reisen habe er für seinen Arbeitgeber wichtige Informationen zu Produktänderungen, über Neuheiten im Verkauf und zu wichtigen Ansprechpartnern des Herstellers eingeholt und gezielt Kontakte zu Verkäuferkollegen aus ganz Deutschland wie auch zu Verkaufs- und Zonenleitern des Herstellers aufgebaut. Dieses sei für seinen Arbeitgeber vorteilhaft gewesen und habe den Erfolg seiner Verkaufstätigkeit garantiert. Deshalb sei auch die gesamte Teilnahmezeit als Arbeitszeit zu bewerten.

Sein Arbeitgeber habe keinen Einfluss auf die Auswahl des Reiseortes. Aus diesem Grunde komme es weder darauf an, wie die Reisen bezeichnet noch welche Orte ausgewählt worden seien. Reiseorte und Reiseprogramme hätten die Händler in erster Linie zum geschäftlichen Dialog animieren sollen, die tatsächlichen Motive des Herstellers seien hierbei ausgeblendet worden, daher seien die Reiseprogramme auch nicht beweiskräftig. Er trägt weiter vor, dass während der ganzen Fahrt über geschäftliche Aktivitäten gesprochen worden sei. Seiner Ansicht hätten die Reisen nach dem Charakter von (Werbe-) Verkaufsveranstaltungen gehabt, weil z.B. die Hotelanlage komplett mit dem Logo des Herstellers ausgestattet gewesen sei und auf den Flügen Werbefilme des Herstellers vorgeführt worden seien. Etwa 10 Prozent der Reiseteilnehmer seien Repräsentanten und Mitarbeiter des Herstellers gewesen und permanent seien Reden über den Erfolg und die Visionen des Herstellers gehalten worden. Auch die Galadiner hätten wegen der Bekleidungs Vorschriften (Anzug und Krawatte) den Charakter von geschäftlichen Veranstaltungen gehabt, zumal auch hier die Repräsentanten Reden gehalten hätten. Er meint, das geschäftliche Interesse des Herstellers umfasse auch die Händler und deren Angestellte, die diesem die von ihm benötigten Informationen lieferten und, wenn die Reiseaufwendungen wegen des eigenbetrieblichen Interesses des Herstellers bei diesem als Betriebsausgaben abzugsfähig seien, seien sie auch bei den Teilnehmern nicht als Einnahmen zu erfassen.

Gegen die Qualifizierung als Arbeitslohn spreche auch, dass ihm die Reise nicht von seinem Arbeitgeber, sondern vom Hersteller zugewendet worden sei und vom Arbeitgeber lediglich aus in dessen eigenbetrieblichem Interesse liegenden Gründen nicht unterbunden worden sei. Das Taschengeld, mit dem er lediglich seine dienstreisebedingten Mehraufwendungen bestritten habe, habe die Funktion einer pauschalen Reisespesenabgeltung gehabt und der Entlastung seines Arbeitgebers von seinen Reisespesenansprüchen gedient, sei also zum Vorteil seines Arbeitgebers gewesen. Eine Weiterbelastung der Kosten an den Arbeitgeber sei nicht erfolgt und wenn diesem keine Kosten entstanden seien, seien bei ihm unter Berücksichtigung der Ausführungen des Bundesfinanzhofs (BFH) im Urteil vom 18. August 2005 (VI R 32/03, BStBl II 2006, 30) keine Einnahmen anzusetzen. Die Begleitpersonen seien zwar auf seine Veranlassung hin mitgereist, der auf die mitreisenden Teilnehmer entfallende Sachwert sei aber nicht ihm, sondern seinen Begleitpersonen zugeflossen und daher bei diesen direkt und nicht bei ihm steuerlich zu erfassen. Bei der Reise nach Alaska könne der auf seinen Vater entfallende Sachwert nicht ihm zugerechnet

werden, weil sein Vater die Reise direkt von seinem Arbeitgeber erhalten habe. Er selbst habe an dieser Reise stellvertretend für den Geschäftsführer teilgenommen, weil dieser kurzfristig verhindert gewesen sei.

Der Kläger hält unter Vorlage weiterer Vergleichsangebote an der Auffassung fest, dass die vom Hersteller mitgeteilten und vom Finanzamt angesetzten Reisepreise nicht den für diese Reisen üblichen und als Bemessungsgrundlage anzusetzenden Reisepreisen entsprächen. Er meint, dass die Reisen Massenveranstaltungen gewesen seien und die vom Finanzamt behauptete Exklusivität und Hochwertigkeit der Reisen weder im Hinblick auf die Mahlzeiten noch im Hinblick auf das Beiprogramm gegeben gewesen sei. Das gelte auch für die Ausflüge an denen er teilgenommen habe, die in dieser Form in jeder Pauschalreise enthalten seien. Zumindest seien die Einnahmen auf die von ihm für die Reisen ermittelten Beträge zu vermindern.

Der Kläger beantragt,

...

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte hält an seiner im Vorverfahren vertretenen Auffassung fest. Er meint, die Reisen, an denen der Kläger teilgenommen habe, seien nicht mit im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführten Betriebsveranstaltungen vergleichbar. Vielmehr würden diese der Definition einer Incentive-Reise im Sinne des BMF-Schreibens vom 14. Oktober 1996 (BStBl Teil I, 1996, S. 1192) voll entsprechen, weil wesentliches Instrument dieser Reisen der Motivationsfaktor sei und nach dem Ablauf der jeweiligen Reise allgemein touristische Interessen befriedigt worden seien. Hierfür spräche auch die Bezeichnung der Reisen als z.B. "... Reise" und die Zahlung von Taschengeld. Die Reisen seien ihm vom Arbeitgeber und nicht vom Hersteller zugewandt worden. Der Kläger habe aber bislang keine sog. betriebsfunktionalen Gründe seines Arbeitgebers, z.B. die Durchführungen von Mitarbeiterbesprechungen, Geschäftsabschlüsse, Beratungsleistungen, dargelegt. Daher könnten die Reisen nur als Belohnung für seine Arbeitsleistung angesehen werden, so dass nicht die Förderung des Betriebsklimas, sondern der Entlohnungswille im Vordergrund stehe. Auch wenn eine Aufteilung der Sachzuwendungen nach der neueren Rechtsprechung des BFH grundsätzlich möglich sei, komme eine solche nur in Frage, wenn überhaupt von einer gemischten Veranlassung der Sachzuwendung auszugehen sei. Dies sei bei Reisen mit reiner Entlohnungsfunktion nicht möglich. Im Streitfall sei den Reiseprogrammen nach zu urteilen das touristische Programm so ausgeprägt gewesen, dass eine betriebsfunktionale Zielsetzung des Arbeitgebers zu vernachlässigen und von einem ausschließlichen Entlohnungscharakter bei den Reisen auszugehen sei. Auch bei der Alaskareise sei davon auszugehen, dass der Vater als Begleitung des Klägers auf dessen Veranlassung mitgereist sei, weil keine Anhaltspunkte darauf hindeuteten, dass dieser die Reise direkt vom Autohaus erhalten habe.

Der Wert der Reise sei gemäß § 8 Abs. 2 EStG mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen und entspreche dem Preis der von Reiseveranstaltern am Markt angebotenen Gruppenreisen mit vergleichbaren Leistungsmerkmalen. Dieser vom Arbeitgeber übermittelte Reisewert sei auch der Besteuerung zugrunde gelegt worden. Die vom Kläger vorgelegte Auflistung könne zu keiner anderen Bewertung führen, weil eine Vergleichbarkeit mit den vom Kläger tatsächlich durchgeführten Reisen nicht feststellbar sei. Weder seien in der Aufstellung die einzelnen Leistungsmerkmale (Hotelkategorien, Beiprogramm, etc.) enthalten noch entspreche der jeweilige Reisezeitraum denen der Streitjahre. Auch der Hersteller habe bestätigt, dass die von ihm ausgelobten Reisen nicht mit auf dem freien Markt erhältlichen Pauschalreisen vergleichbar seien.

Der Hersteller hat aufgrund eines Auskunftersuchens des Gerichts zum Inhalt der Vertragsbeziehungen und den Bedingungen zur Teilnahme an den Incentive-Reisen Stellung genommen und Ablichtungen der Reiseprogramme und Abrechnungen beigelegt. Ziel der Reisen sei die Absatz-

steigerung und Intensivierung der Bindung zu den selbstständigen Händlern gewesen. Mit den Reisen habe die Marke bei den Gewinnern in guter Erinnerung bleiben sollen. Die Organisation und Entsendung seiner eigenen Arbeitnehmer erfolge im eigenen Interesse, weil die Reisen von seinen Mitarbeitern für Geschäftsgespräche mit den teilnehmenden Händlern (Fragen der Modellpolitik und bestimmte Verkaufsmaßnahmen, Werbekampagnen etc) genutzt würden. Aus diesem Grund werde bei den Verkaufsberatern die Betreuung durch die Zonenleiter gewährleistet. Jeder seiner Mitarbeiter habe 20 Händler/Händlermitarbeiter zu betreuen. Der Reisewert werde verursachergerecht ermittelt. Die Reisen würden sich schon vom Programm her von auf dem Markt angebotenen Pauschalreisen abheben und seien mit diesen nicht vergleichbar. Wegen der Einzelheiten der Ausführungen wird auf den Inhalt des Antwortschreibens Bezug genommen.

Der ehemals beim Arbeitgeber angestellte Verkaufsleiter ist als Zeuge vernommen worden. Er hat im Wesentlichen ausgesagt, dass die Gesamtverkaufsleistung eines Autohauses maßgeblich für eine Einladung zu einer Reise gewesen sei. Die Auswahl der konkreten Teilnehmer sei durch den Arbeitgeber erfolgt, wobei neben der Persönlichkeit des Verkaufsberaters auch seine Verkaufsleistung ein Auswahlkriterium gewesen sei. Von den ... Verkäufern seien nur etwa 5 für die Teilnahme an solchen Reisen in Betracht gekommen. Die Teilnahme an den Reisen sei freiwillig gewesen und die Reisen seien nicht auf den Urlaub angerechnet worden. Er selbst habe an anderen Reisen des Herstellers teilgenommen. Bei diesen hätten zum Teil morgens sogenannte Workshops stattgefunden, die auch in seinem Reiseprogramm ausgewiesen gewesen seien. Wegen des Inhalts seiner Aussage im Einzelnen wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 24. September 2008 verwiesen.

Entscheidungsgründe

I.

Die Klage ist teilweise begründet.

Der Einkommensteuerbescheid 1994 vom 2. Dezember 2002 verletzt den Kläger in seinen Rechten, weil der Beklagte im Jahr 2002 bereits aus formellen Gründen am Erlass eines Änderungsbescheides für 1994 gehindert gewesen ist. Das Finanzamt ist jedoch zutreffend davon ausgegangen, dass der Sachwert der für den Kläger kostenlosen, touristisch ausgerichteten Reisen sowie das dem Kläger gezahlte Taschengeld dem Arbeitslohn zuzurechnen und als weitere Einnahmen des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs.1 Satz 1 Nr.1 und Satz 2, § 8 EStG) zu erfassen waren.

1. Zum Arbeitslohn gehören nach § 19 Abs.1 Satz 1 Nr.1 EStG alle Vorteile, die für eine Beschäftigung im privaten Dienst gewährt werden, wobei gleichgültig ist, ob ein Rechtsanspruch auf die Leistung besteht oder nicht. Der BFH hat diese Vorschrift in ständiger Rechtsprechung dahin ausgelegt, dass Arbeitslohn jeder geldwerte Vorteil ist, der durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist und hierunter auch Zuwendungen Dritter fallen, wenn sie im weitesten Sinn als Gegenleistung für die Arbeitsleistung anzusehen sind (vgl. BFH-Urteile vom 17. Dezember 1982 VI R 75/79, BFHE 137, 13, BStBl II 1983, 39; vom 11. März 1988 VI R 106/84, BFHE 153, 324, BStBl II 1988, 726; vom 2. Februar 1990 VI R 15/86, BFHE 159, 513, BStBl II 1990, 472; vom 23. Oktober 1992 VI R 62/88, BFHE 169, 432, BStBl II 1993, 117).

a) Die Zuwendungen des Herstellers an die Vertriebspartner und deren Mitarbeiter erfolgten vorrangig als Gegenleistung für den Verkauf von Fahrzeugen, weil grundsätzlich nur die besten Verkaufsberater zur Teilnahme angemeldet werden durften. So hat der

Hersteller in dem Anschreiben zum Alaska Wettbewerb ausdrücklich darauf hingewiesen, dass "die beiden besten Verkaufsberater" gemeldet werden sollten. Dieses lässt sich auch der Aussage des Zeugen entnehmen, der in der Befragung erklärt hat, dass von den ... Verkaufsberatern nur etwa 5 Personen für die Teilnahme an solchen Reisen in Betracht gekommen seien. Daher stellen die in Form der Reisen und des Taschengeldes zugewandten Leistungen eine Gegenleistung für

den Verkaufserfolg dar und sind damit dem Arbeitslohn des mit den Zuwendungen bedachten Verkaufsberaters, im Streitfall dem Arbeitslohn des Klägers zuzurechnen. Nichts anderes gilt für die an den Reisen teilnehmenden Begleitpersonen. Da deren Teilnahme ausschließlich auf dem Umstand beruht, dass die Gewinner der Reisen, so auch der Kläger, kostenlos eine Begleitperson mitnehmen konnte, ist die Möglichkeit der Mitnahme einer Begleitperson im Ergebnis als Zuwendung einer weiteren Reise an den Verkaufsberater zu qualifizieren, die dieser bei Bedarf im Rahmen der vorgegebenen Verwendungsmöglichkeit verwerten konnte. Der untrennbare Zusammenhang zwischen der Teilnahme des Verkaufsberaters und der Teilnahme der ihn begleitenden Person, der die Annahme einer direkten Zuwendung an die Begleitperson seitens des Herstellers oder Arbeitgebers ausschließt, kommt auch in den Anschreiben des Herstellers zu den Reisen zum Ausdruck. In diesen teilt er den Gewinnern mit, dass der Gewinn eine Reise mit Partner ist bzw. der Partner mit eingeladen ist. Soweit der Kläger im Gegensatz zu diesen Feststellungen vorgetragen hat, dass die Zuwendung der Reisen an die Begleitpersonen unabhängig von seiner Person direkt durch den Arbeitgeber erfolgt sei, hat das Gericht weder in den Akten noch durch die Aussage des Zeugen die für eine dahingehende Feststellung erforderlichen Tatsachen ermitteln können. Die Schreiben des Herstellers beziehen sich, soweit sie die Reisen betreffen, immer auf den Verkaufsberater, der in den Unterlagen als Hauptteilnehmer aufgeführt wird. Auch hat der Arbeitgeber den vom Kläger vorgetragenen Sachverhalt nicht bestätigt und der Zeuge hat hierzu keine abweichenden, eine andere Sichtweise begründenden, Angaben machen können.

b) Kein Arbeitslohn sind lediglich solche Vorteile, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung einer im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers ausgerichteten Vorteilsgewährung darstellen (BFH-Urteil vom 11. Januar 2007, VI R 69/02, BFH/NV 2007, 253 m.w.N.) Hiervon ist auszugehen, wenn nach Würdigung aller Umstände des Einzelfalls anzunehmen ist, dass der jeweils verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund steht und ein eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 18. August 2005 VI R 32/03, BFHE 210, 420, BStBl II 2006, 30). Dem Interesse des Herstellers an der Durchführung einer Reise zur Verfolgung eines bestimmten betrieblichen Zwecks, wie z.B. der Bindung an die Marke, steht nicht zwingend eine vergleichbare Interessenlage auf Seiten des Arbeitnehmers als Reiseteilnehmer gegenüber. Wenn sich die Interessen nicht identisch sind, können die Unterschiede demzufolge auch eine differenzierte Betrachtung der Zuwendung auf Seiten des Zuwendenden einerseits und des Empfängers andererseits begründen. In diesem Zusammenhang ist mit zu berücksichtigen, dass jeder Art von Lohnzahlungen in der Regel eine betriebliche Veranlassung zugrunde liegt und ein ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers oder des Dritten nicht schon daraus folgt, dass für eine Zuwendung betriebliche Gründe sprechen und deshalb bei diesen Betriebsausgaben vorliegen; ob ein vorherrschendes eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers anzunehmen ist, ist vielmehr durch eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden (BFH-Urteil vom 05. Mai 1994 VI R 55-56/92, BFHE 174, 425, BStBl II 1994, 771).

Bei Anwendung dieser Grundsätze ist der Wert der zugewandten Reisen, soweit dieser auf die Begleitpersonen entfällt, schon deshalb dem Arbeitslohn des Klägers zuzurechnen, weil überhaupt keine Anhaltspunkte für die Annahme vorliegen, dass die Teilnahme der Begleitpersonen im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Herstellers oder Arbeitgebers erfolgt ist. Aber auch die Teilnahme des Klägers an den Reisen ist nicht im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Herstellers oder Arbeitgebers erfolgt. Nach Art und Durchführung der Reisen handelte es sich bei diesen nicht um Schulungsveranstaltungen oder Fachtagungen, die aus sachlichen Gesichtspunkten ein besonderes eigenbetriebliches Interesse des Herstellers oder Arbeitgebers hätten begründen können. Nach dem Inhalt der vorliegenden Programme waren die Reisen vielmehr ausnahmslos als reine Vergnügungs- und Erholungsreisen organisiert. Allein die Tatsache, dass der Kläger auf den Reisen mit den Mitarbeitern des Herstellers Fachgespräche geführt hat und die im Rahmen dieser Gespräche ausgetauschten Informationen auch für den Arbeitgeber von Interesse sind, reicht für sich genommen nicht aus, um ein das Eigeninteresse des Arbeitnehmers überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers/Herstellers zu begründen. Im Rahmen der gebotenen Gesamtwürdigung sind vielmehr die weiteren Begleitumstände zu berück-

sichtigen. So spricht es für das Vorliegen eines erheblichen Eigeninteresses des Arbeitnehmers, wenn die Reise auch touristische Aspekte aufweist (vgl. BFH-Urteile vom 16.04.1993 VI R 6/89, BStBl II 1993, 640, und vom 05.09.2006 VI R 65/03, BFH/NV 2007, 215). Die Reisen des Klägers waren den Programmen nach nahezu ausschließlich touristisch geprägt. An dieser Einschätzung ändert auch der Umstand nichts, dass die Reisetilnehmer aus dem gleichen Metier gekommen sind und eine homogene Reisegruppe gebildet haben. Selbst wenn ein Austausch beruflicher Informationen mit Bezweckt war und in diesem Fall als im Interesse des Herstellers/Arbeitgebers liegend beurteilt werden kann, ist die Möglichkeit zum Informationsaustausch verglichen mit dem Veranstaltungsprogramm der einzelnen Reisen nur als zwangsläufiger Nebeneffekt und nicht als vorrangige Zielsetzung der Reisen zu bewerten. Insbesondere der geplante Tagesablauf und die Veranstaltungsangebote, die –im Gegensatz zu Reisen, an denen der Zeuge teilgenommen hat– keinen fachlichen Bezug zur beruflichen Tätigkeit des Klägers aufweisen, dokumentieren den belohnenden, das vorrangige Eigeninteresse des Klägers begründenden Charakter der Reisen. Für einen belohnenden Charakter der Reisen spricht auch, dass der Kläger während der jeweiligen Reise Art und Umfang seiner Aktivitäten im Wesentlichen frei gestalten konnte. Ein weiterer Aspekt ist die Tatsache, dass dem Kläger die Teilnahme an den Reisen letztlich freigestellt war und der Arbeitgeber keinen Zwang, etwa durch Androhung finanzieller oder beruflicher Nachteile ausgeübt hat. Bei Nichtantritt der Reise hätte der Kläger nur normal arbeiten müssen und für die Reise keinen Ersatz erhalten. Insoweit ist seine Situation auch nicht mit der Situation der Mitarbeiter des Herstellers vergleichbar, die nach den Feststellungen des FG Köln (Urteil vom 14. August 2003, 3 K 7584/00, EFG 2004, 116) beispielsweise auf ausdrückliche Anordnung des Herstellers mit konkreten Arbeitsanweisungen an allen Essen, Veranstaltungen und Ausflügen teilzunehmen und nach Abschluss der Reise ein Protokoll über ihre Aktivitäten und die mit den Gewinnern geführten Gespräche abzugeben hatten.

c) Die Ermittlung der Höhe der Einnahmen, die der Beklagte auf der Grundlage der vom Hersteller mitgeteilten Reisekosten je Teilnehmer vorgenommen hat, ist ebenfalls nicht zu beanstanden. Der Wert einer dem Arbeitnehmer zugewandten Reise kann grundsätzlich anhand der Kosten geschätzt werden, die der Zuwendende für die Reise aufgewendet hat, wenn nicht derjenige, der sich auf eine abweichende Wertbestimmung beruft, konkret darlegt, dass eine Schätzung des üblichen Endpreises am Abgabeort nach den aufgewandten Kosten dem objektiven Wert der Reise nicht entspricht (BFH-Urteil vom 18. August 2005, VI R 32/03, BFHE 210, 420, BStBl II 2006, 30). Die Einwendungen, die der Kläger gegen die Wertermittlung vorgebracht hat, vermögen nicht zu überzeugen. Das Gericht teilt die Auffassung des Beklagten, dass die Reisen ihrem Inhalt nach mit üblichen Pauschalreisen nicht vergleichbar sind, weil nicht erkennbar ist, dass die vom Hersteller angebotenen Veranstaltungen in den vom Kläger vorgelegten Pauschalreiseangeboten enthalten sind. Eine Vergleichbarkeit der Reisepreise setzt die objektive Vergleichbarkeit der Reiseleistungen in Bezug auf die Reisezeit, die Reisedauer und die jeweiligen Reiseinhalte einschließlich Übernachtung, Verpflegung und Freizeitgestaltung voraus. Die konkreten Reiseinhalte können den vom Kläger vorgelegten Vergleichsangeboten jedoch nicht so detailliert entnommen werden, dass sie mit den vom Hersteller angebotenen Reisen vergleichbar wären, auch ist eine Vergleichbarkeit in zeitlicher Hinsicht nicht gewährleistet, weil die vorgelegten Angebote für andere Jahre als die Streitjahre erstellt worden sind. Aus diesem Grund kommt eine Wertbestimmung auf der Basis der vom Kläger vorgelegten Pauschalreiseangebote auch nicht in Betracht, ohne dass es noch darauf ankommt, wie der Kläger selbst die Wertigkeit der Verpflegungs- und Veranstaltungsangebote der jeweiligen Reisen einschätzt.

2. Der Beklagte war nicht rechtlich gehindert, die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997 bis 2000 aufgrund der ihm nachträglich gewordenen Einnahmen des Klägers nach § 173 Abs.1 Nr.1 AO zu ändern, eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für 1994 war jedoch nicht mehr möglich.

a) Nach § 173 Abs.1 Nr.1 AO sind Steuerbescheide zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Der Tatbestand ist vorliegend erfüllt. Die Einnahmen stellen nachträglich bekannt gewordene Tatsachen im Sinne des § 173 Abs. 1 AO dar, die dem Beklagten nachträglich, d.h. nach abschließender Unterzeichnung des

Berechnungs- oder Eingabewertbogens durch den zuständigen Finanzbeamten (BFH-Urteil vom 24. März 1998 VII R 59/97, BFHE 185, 139, BStBl II 1998, 450 m.w.N.), bekannt geworden sind. Diese haben, wie den im Jahr 2002 geänderten Einkommensteuerbescheiden entnommen werden kann, auch zu einer Erhöhung der Einkommensteuer des jeweiligen Streitjahres geführt. Da der Sachverhalt insoweit zwischen den Beteiligten unstreitig ist, sieht der Senat von weiteren Ausführungen hierzu ab.

b) Die Änderungen für die Jahre 1997 bis 2000 sind auch innerhalb der Festsetzungsfrist erfolgt. Die Festsetzungsfrist beträgt im Regelfall 4 Jahre (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO) und verlängert sich gemäß § 169 Abs. 2 S. 1 AO auf 10 Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen ist. Sie beginnt gemäß § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist. Die Steuererklärung für 1997 wurde im Jahr 1998, die Erklärungen für die nachfolgenden Jahre in den späteren Jahren, eingereicht. Damit begann der früheste Lauf der Festsetzungsfrist, für das Jahr 1997, mit Ablauf des Jahres 1998 und endete mit Ablauf des Jahres 2002. Die unter dem 23. Dezember 2002 geänderten Einkommensteuerbescheide sind somit innerhalb der Festsetzungsfrist ergangen.

c) Allerdings war im Jahr 2002 eine Änderung des Einkommensteuerbescheides für 1994 nicht mehr zulässig, weil zu diesem Zeitpunkt die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen war (§ 169 Abs. 1 S. 1 AO). Die Steuererklärung für das Jahr 1994 ist im Jahr 1995 beim Finanzamt eingereicht worden. Damit begann die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres 1995 und endete mit Ablauf des Jahres 1999, so dass bei Erlass des Änderungsbescheides im Jahr 2002 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten war. Die Festsetzungsfrist hat sich auch nicht nach § 169 Abs. 2 S. 1 AO auf 10 Jahre verlängert, weil der Sachverhalt keine Anhaltspunkte aufweist, die eine Feststellung dahingehend erlauben, dass der Kläger den Tatbestand einer Steuerhinterziehung (§ 370 AO) erfüllt hat. Der Tatbestand der Steuerhinterziehung ist u.a. erfüllt, wenn der Täter Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, indem er der Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder diese pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Da nach § 369 Abs. 2 AO für Steuerstraftaten die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht gelten, greift die Steuerhinterziehung mangels besonderer Strafbarkeit der fahrlässigen Tatbegehung nur bei vorsätzlichem Handeln, d.h. der Täter muss den nach Grund und Höhe bestimmten Steueranspruch wenigstens für möglich halten und diesen auch verkürzen wollen (Klein/Gast-de Haan AO Kommentar 9. Aufl. § 370 Rz. 91f). Der Beklagte hat zur Begründung der Annahme einer Steuerhinterziehung lediglich angeführt, dass sich aus den Hinweisen des Herstellers in den Teilnahmebestätigungen die Steuerpflicht der Reisegewinne ergebe und diese Kenntnis ausreichend sei. Für das Jahr 1994 findet sich jedoch keine Teilnahmebestätigung in den Akten, so dass das Gericht nicht feststellen kann, dass der Hersteller auch für dieses Jahr einen entsprechenden Hinweis erteilt hat. Somit kann schon nicht festgestellt werden, dass der Kläger um die Steuerpflicht des Reisewertes wusste. Unter diesen Umständen kann das Gericht auch nicht feststellen, dass der Kläger für diesen Veranlagungszeitraum um die Unvollständigkeit seiner Angaben in der Steuerklärung und die aus dieser Unvollständigkeit möglicherweise resultierenden Steuerverkürzungen wissen musste. Gegen eine dahingehende Kenntnis des Klägers spricht vielmehr, dass der Kläger unverändert der Auffassung ist, dass es diese Reisen Geschäftsreisen waren, deren Wert nicht als geldwerter Vorteil zu versteuern ist. Da nur der geänderte Einkommensteuerbescheid für 1994 vom 2. Dezember 2002 aufzuheben ist, konnte die Klage im weiteren Umfang keinen Erfolg haben und war deshalb im Übrigen abzuweisen.

II.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. Im Umfang seines Unterliegens hat der Kläger die Kosten des Verfahrens zu tragen.

III.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 151 Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung (ZPO).