
Datum: 14.08.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 7584/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0814.3K7584.00.00

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 31.10.2000 werden die Lohnsteuerhaftungsbescheide 1989-1990, 1991 und 1992-1994 jeweils vom 23.12.1998 mit der Maßgabe geändert, dass die Haftungsschuld aufDM für 1989,,44 DM für 1990,,15 DM für 1991,.....,27 DM für 1992 ,,40 DM für 1993 und,26 DM für 1994 festgesetzt wird.

Im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Revision wird zugelassen.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte zu 87 v. H. und die Klägerin zu 13 v. H.

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

Tatbestand

Streitig ist, ob die Teilnahme von Mitarbeitern der Klägerin und deren Ehefrauen an Händler-Incentivereisen einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil darstellt.

1

2

3

Die Klägerin betreibt die Entwicklung, die Herstellung und den Verkauf von Kraftfahrzeugen. Sie veranstaltet jedes Jahr 10 - 15 Wettbewerbe für verschiedene Zielgruppen aus dem Bereich ihrer Händler, für deren erfolgreiche Teilnehmer Wettbewerbsreisen (u.a. nach Istanbul, Sevilla, Antalya, Florida, Marbella, Südfrankreich, Marokko, Las Vegas, Malta, China/Malaysia, Venedig, Boston, Schottland, Cannes, in die Karibik), teilweise auch in Form einer Schiffsreise (Mittelmeerkreuzfahrt), ausgerichtet werden. Verantwortlich für Anzahl, Art, Umfang und Ausgestaltung der Reisen waren dabei - und zwar unabhängig voneinander - die einzelnen Verkaufsabteilungen und Distriktbüros der Klägerin. Die Planung und Durchführung dieser Reisen erfolgte in der Regel durch das Personal eines hiermit beauftragten Reisebüros. In einigen Fällen war zusätzlich ein Mitarbeiter - bei größeren Reisen 2 Mitarbeiter - der Klägerin in die Vorbereitung und organisatorische Durchführung der Reisen eingeschaltet (sog. Working Staff). Daneben entsandte die Klägerin regelmäßig Betreuungspersonen, meist aus dem Verkaufsbereich, aus dem Management oder Vorstand, die als Reisebegleiter fungierten, aber auch Teile des organisatorischen Ablaufs der Reisen mitgestalteten. Bei größeren Reisen wurde der jeweils ranghöchste Mitarbeiter als sog. "offizieller-Repräsentant" bezeichnet, der eine Rede hielt und entsprechende Ehrungen vorzunehmen hatte. Wurden die Gewinner von ihren Ehefrauen begleitet, was überwiegend der Fall war, so nahmen auf Wunsch der Klägerin grundsätzlich auch die Ehefrauen der Mitarbeiter der Klägerin und der mitreisenden offiziellen-Repräsentanten an den Reisen teil. Je nach Art der Reise nahmen ca. 150 bis 300, in Ausnahmefällen 600 Händler oder deren Mitarbeiter teil. In Abhängigkeit von der Anzahl der Teilnehmer begleiteten ca. 5-10, in Ausnahmefällen bis zu 20 Mitarbeiter der Klägerin, für die im Übrigen auch eigene Mitarbeiter-Incentivereisen durchgeführt wurden, die Reise.

Für jeden Reisebegleiter erfolgte eine Beauftragung durch die Klägerin, in der ihre Aufgaben wie folgt beschrieben wurden: 4

"Grundsätzlich sind die bestehenden Kontakte zu festigen und neue Geschäftsbeziehungen aufzunehmen. Folgende Aufgaben dienen diesem Ziel: 5

1. Organisatorische/planerische Aufgaben: 6
2. Vor Reisebeginn Kontakt und Abstimmung organisatorischer Fragen zwischen Reiseveranstalter/Agentur und den entsprechenden Teilnehmergruppen.
3. Während der gesamten Reise/Veranstaltung grundsätzliche Betreuung:

- Empfang, Begrüßung, erste Kontaktaufnahme, 7
- An-/Abreise, Ausflüge, Veranstaltungen, 8
- Mahlzeiten, Krankheit, Übersetzungsschwierigkeiten, 9
- tägliche Abstimmung mit der Reiseleitung, 10
- permanente Ansprechbarkeit für alle Teilnehmer, 11
- Kontakt mit wg. lfd. Aufgaben der eigenen Abteilung. 12

1. Geschäftliche Aufgaben: 13
2. Vor Reisebeginn Vorbereitung auf fachliche Gespräche durch:

- Zusammenstellung und Analyseinterner Informationen, 14

- Ermittlung teilnehmerbezogener Informationen,	15
1. während der gesamten Reise/Veranstaltung Führen von fachlichen und geschäftlichen Gesprächen mit Teilnehmern,	16
2. Einladung zu Fachgesprächen mit entsprechenden Gruppen,	
3. Nachbetreuung durch:	
- Verarbeitung der Gesprächs-/Diskussionsergebnisse,	17
- Bearbeitung des als Anlage beigefügten Protokolls und Weiterleitung an die mit der Reise/Veranstaltung beauftragteAbteilung innerhalb von 14 Tagen,	18
- Weiterleitung div. Gesprächspunkte an zuständigeabteilungen,	19
- Information an betroffene Reiseteilnehmer".	20
Während der Reisen wurde jedem Händler der für ihn zuständige Mitarbeiter als Ansprechpartner zur Seite gestellt, an den er sich mit etwaig auftretenden Problemen wenden konnte. Die Klägerin richtete zudem einen "Infodesk" ein, der 24 Stunden besetzt war, um so eine "Rund um die Uhr-Betreuung" der Händler und ihrer Ehefrauen sicherzustellen. Die Mitarbeiter nahmen auf Weisung der Klägerin an allen Essen, Veranstaltungen und Ausflügen teil, die auch von den Händlern besucht bzw. unternommen wurden. Eigene Aktivitäten der Mitarbeiter waren nicht erlaubt.	21
Nach Abschluss der Reise/Veranstaltung gab jeder Mitarbeiter ein Protokoll ab, in dem er die Namen der Händler benannte, mit denen er Fachgespräche geführt hatte, und die Gesprächsinhalte zusammenfasste. Die Protokolle endeten jeweils mit einer eigenen Beurteilung der durchgeführten Reise/Veranstaltung. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf die Anlagen 10 ff. zum Schriftsatz vom 08.03.2001, auf die ergänzend Bezug genommen wird, verwiesen.	22
Die Klägerin versteuerte die Aufwendungen für die an den Reisen teilnehmenden Ehefrauen ihrer Mitarbeiter, mit Ausnahme der Aufwendungen für die Ehefrauen der offiziellen-Repräsentanten, als Arbeitslohn. Die Aufwendungen für die an den Reisen teilnehmenden Mitarbeiter wurden ebenfalls nicht lohnversteuert.	23
Aufgrund der durch das Finanzamt durchgeführten Lohnsteueraußenprüfung erließ der Beklagte am 05.06.1997 einen Haftungsbescheid gemäß § 42 d des Einkommensteuergesetzes - EStG - und setzte die haftungsrelevanten Lohnsteuern zuzüglich Nebenabgaben für das Jahr 1991 auf,56 DM und für die Jahre 1992, 1993 und 1994 auf insgesamt,34 DM fest. Am 17.07.1998 erließ der Beklagte einen Haftungsbescheid für die Streitjahre 1989 und 1990 und setzte die haftungsrelevanten Lohnsteuern zuzüglich Nebenabgaben auf insgesamt,71 DM fest.	24
Sämtliche Lohnsteuerhaftungsbescheide sind aufgrund des Schlussberichts der Lohnsteueraußenprüfung vom 14.12.1998 durch Änderungsbescheide vom 23.12.1998 dahingehend geändert worden, dass die haftungsrelevanten Lohnsteuern zuzüglich Nebenabgaben für die Jahre 1989 und 1990 auf insgesamt,03 DM, für das Jahr 1991 auf,63 DM und für die Jahre 1992, 1993 und 1994 auf insgesamt,10 DM festgesetzt wurden.	25

Der Beklagte nahm u.a. Nachversteuerungen der bisher nicht versteuerten Sachvorteile für die Teilnahme sämtlicher Mitarbeiter der Klägerin (mit Ausnahme des "Working Staff") und der Repräsentantenehefrauen an den o.g. Wettbewerbsreisen vor und ermittelte den auf die Mitarbeiter entfallenden Lohnsteuer-, Kirchensteuer- und Solidaritätszuschlaghaftungsbetrag mit,13 DM (1990:,37 DM, 1991:00 DM, 1992:,09 DM, 1993:,26 DM, 1994:,41 DM). Auf die den Ehefrauen der offiziellen-Repräsentanten zugewendeten Sachvorteile entfällt ein Haftungsbetrag von,13 DM (1989:,28 DM, 1990:,58 DM, 1991:,73 DM, 1992:70 DM, 1993:,54 DM, 1994:,30 DM). Hinzugeschätzt wurden vom Beklagten überdies lohnsteuerpflichtige Aufwendungen für sonstige (Incentive-)Reisen, über deren Höhe sich die Beteiligten verständigt hatten und die in den Streitjahren zu einem Haftungsbetrag von,65 DM (1991:82 DM, 1992:,05 DM, 1993:,83 DM, 1994:,95 DM) führten.

Wegen der Einzelheiten wird auf die Prüfungsberichte vom 15.04.1997 und 14.12.1998 Bezug genommen. 27

Gegen die geänderten Lohnsteuerhaftungsbescheide wandte sich die Klägerin mit ihren Einsprüchen vom 02.07.1997 und 07.08.1998, mit denen sie u.a. die Auffassung vertrat, die Reisen der-Mitarbeiter, denen die Begleitung der Gewinner von Händler-Incentivereisen oblegen habe, seien steuerlich als Dienstreisen zu werten. Die insoweit erfolgte Erfassung von geldwerten Vorteilen als Arbeitslohn sei daher rechtswidrig. 28

Mit Einspruchsentscheidungen vom 31.10.2000 setzte der Beklagte die Haftungsschulden 1989/1990 auf insgesamt18 DM herab und wies die Einsprüche der Klägerin im Übrigen als unbegründet zurück. Er vertrat die Auffassung, die von der Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen für die Annahme einer Dienstreise lägen nur in den Fällen des sog. "Working-Staff" vor. Allein diese Mitarbeiter seien in die organisatorische Vorbereitung und Durchführung der Reisen eingeschaltet. Sie hätten im Gegensatz zu den Repräsentanten und Betreuern auch in der Regel an allen Reisen der Abteilung und grundsätzlich ohne Ehepartner teilgenommen. Bei allen übrigen Arbeitnehmern lägen diese Voraussetzungen nicht vor. Diese seien auf den meisten Reisen von ihren Ehepartnern begleitet worden, was den Reisen einen gesellschaftlichen und belohnenden Charakter gegeben habe. Verstärkt werde dieser Eindruck dadurch, dass die Mitarbeiter des Vertriebs und der Geschäftsleitung vielfach von Reise zu Reise wechselten. Die in den vordruckmäßigen Selbsterklärungen der Mitarbeiter aufgeführten geschäftlichen und organisatorischen Tätigkeiten machten allenfalls einen Bruchteil der Gesamtzeit der Reise aus. Darüber hinaus habe die Klägerin nicht dargelegt, nach welchen Kriterien der einzelne Mitarbeiter für die jeweiligen Reise ausgesucht worden sei und ob und in welchem Umfang die Mitarbeiter beispielsweise mit arbeitsrechtlichen Konsequenzen hätten rechnen müssen, falls sie aus privaten Gründen an der Teilnahme gehindert gewesen wären. 29

Mit den hiergegen am 01.12.2000 erhobenen Klagen gegen die Lohnsteuerhaftungsbescheide 1989-1990 und 1991-1994, die durch Beschluss vom 13.03.2001 zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden worden sind, vertritt die Klägerin weiterhin die Auffassung, die von ihr durchgeführten Händler-Incentivereisen seien als Dienstreisen der diese begleitenden Mitarbeiter zu werten, so dass die Vorteile, die den Arbeitnehmern durch die Teilnahme zufließen, nicht als Arbeitslohn i.S.d. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG anzusehen seien. 30

Es liege an den Besonderheiten der Händler-Incentivereisen, dass nicht auf jeder der von ihr durchgeführten Reise dieselben Personen teilgenommen hätten. Der Vertrieb in der Bundesrepublik sei in Distrikte und diese wiederum seien in Zonen gegliedert. An den Top- 31

Team-Clubreisen nähmen in der Regel Händler aus verschiedenen Distrikten und Zonen teil. Um ein angemessenes Verhältnis der die Reise begleitenden Arbeitnehmer zu der Anzahl der mitreisenden Verkaufsberater zu wahren, könne jedoch nicht auf jeder Reise der Leiter oder Stellvertreter jedes Distriktes oder jeder Zone mitreisen.

Die Auswahl der begleitenden Mitarbeiter erfolge in Abhängigkeit von der Zielgruppe der Incentivereise. So nähmen z.B. an der VIP-Clubreise, die auf-Haupthändler ausgerichtet sei, Mitglieder der obersten Führungsebene der Klägerin teil. An der Top-Team-Clubreise, die auf-Verkaufsberater ausgerichtet sei, nähmen neben den für den Vertrieb zuständigen Vorstandsmitgliedern auch Mitglieder des Distrikt-Management und Zonenleiter teil. Zweck der Reisebegleitung sei es, den Kontakt zuhändlern zu pflegen und zu vertiefen, wobei bereits vor der Reise Kontakt zu den teilnehmenden Händlern oder deren Personal aufgenommen und während der gesamten Reise fachliche und geschäftliche Gespräche mit den Teilnehmern geführt worden seien. Die Besprechungen fänden während der gesamten Reise statt, wobei entweder die Reiseveranstaltungen genutzt oder gesonderte Gesprächstermine vereinbart worden seien. Darüber hinaus seien die die Reisen begleitenden Mitarbeiter verpflichtet, durch die Einrichtung und ständige Besetzung eines Betreuungstisches auf die Wünsche und Belange der Händler einzugehen. Die Zahl der mitreisenden Mitarbeiter habe sich an der Stärke der Reisegruppe orientiert, wobei für die Auswahl der jeweils teilnehmenden Mitarbeiter allein Zweckmäßigkeitsgesichtspunkte ausschlaggebend gewesen seien. Zielgruppe der von ihr - der Klägerin - veranstalteten Incentivereisen seien die Händler, nicht die Arbeitnehmer. Zur Maximierung des Effekts der Reisen sei es jedoch unumgänglich, sowohl Repräsentanten als auch eine angemessene Zahl von sonstigen Betreuern abzustellen. 32

Auch die Tatsache, dass die Reisen als Anreiz für die Händler zur Teilnahme an Verkaufswettbewerben in entferntere Länder führten und mit einem kurzweiligen Programm zum Vergnügen und der Entspannung der Händler beitragen sollten, könne ihr überwiegendes betriebliches Interesse an der Teilnahme der Mitarbeiter nicht ausschließen. Sie - die Klägerin - verfolge das Ziel, die Händler immer wieder neu zu motivieren, möglichst viele Kraftfahrzeuge zu vertreiben. Hierfür seien touristisch attraktive Ziele besonders geeignet. 33

Derartige Reisen böten zudem die Möglichkeit, über einen Zeitraum von mehreren Tagen in engen, ständigen Kontakt mit den Händlern bzw. ihren Verkaufsberatern zu treten, um Marketing- und Verkaufsstrategien zu besprechen. Die Reisen dienten der Verbesserung der Kommunikation und des Gedankenaustausches, der offenen und konstruktiven Erörterung von Themen, die im allgemeinen Tagesgeschäft nur schwierig diskutiert oder auch nicht durch Telefonate ersetzt werden könnten. Außerdem sei beabsichtigt gewesen, die Schaffung persönlicher Kontakte zwischen den Mitarbeitern und den Händlern zu verbessern, sowie Informationen über Konkurrenten aus der Sicht der Händler und Verkaufsberater zu erhalten und deren Erwartungen an das Verhalten der Klägerin zu erkunden. 34

Für Händler-Incentivereisen dürfe auch nicht die für Arbeitnehmer- Incentivereisen vom Bundesfinanzhof - BFH - hervorgehobene Frage angewandt werden, ob für den einzelnen Arbeitnehmer die Teilnahme an der Reise zwingend gewesen sei. Es sei regelmäßig nur schwer plausibel darzulegen, ob dem betroffenen Arbeitnehmer eine Beförderungsverzögerung oder etwa auch eine Entlassung drohe. In einem Industrieunternehmen gebe es keinen hierauf ausgerichteten Beförderungsplan. Von Bedeutung seien vielmehr die wirtschaftlichen Konsequenzen aus der Nichtteilnahme der für den Vertrieb verantwortlichen Mitarbeiter, da das Unterlassen der Kommunikation und 35

Kontaktpflege auf informeller Ebene zu wirtschaftlichen Nachteilen führe. In dieser Hinsicht sei die Teilnahme der einzelnen Arbeitnehmer im Rahmen ihres beruflichen Aufgabengebiets zwingend gewesen.

Auch die Mitnahme von Ehepartnern stehe einem überwiegend eingebetrieblichen Interesse an der Teilnahme des Arbeitnehmers nicht entgegen, weil dies im Streitfall zu einer effektiveren Betreuung der Händler und deren Ehepartnern geführt habe. Da die Händler mit Ehepartnern zu den Incentivereisen eingeladen worden seien, hätten notwendigerweise auch die Arbeitnehmer ihre Ehepartner nach Möglichkeit mitnehmen müssen. Bei Gesprächen über Marketing- und Verkaufsstrategien sei eine streng formelle Atmosphäre eher hinderlich. 36

Die Haftungsbescheide seien zudem unrichtig, weil der Beklagte den geldwerten Vorteil mit dem üblichen Endpreis bewertet habe, wobei er alle bei Durchführung der Reise angefallenen Aufwendungen erfasst und "pro Kopf" auf die Reiseteilnehmer aufgeteilt habe. Ihrer Auffassung nach seien bei der Ermittlung der Höhe der Einnahmen gemäß § 8 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes - EStG - die üblichen Mittelpreise des Verbrauchsortes anzusetzen, also die üblichen Reisepreise. Dem Arbeitnehmer seien lediglich die konkreten Kosten, die durch seine Teilnahme verursacht und von dem Arbeitgeber übernommen würden, als geldwerter Vorteil zuzurechnen. In diesem Sinne dürften ihnen nur die Kosten für die Fahrten, die Unterbringung, die Verpflegung sowie die Besichtigungsprogramme zugerechnet werden und nicht die Aufwendungen für Siegerehrungen u.ä.. 37

Hilfsweise vertritt die Klägerin die Auffassung, der Sachbezug müsse unter Berücksichtigung des § 8 Abs. 3 EStG bemessen werden. Sie habe als Veranstalterin der Wettbewerbsreisen auf der Grundlage eines Dienstverhältnisses Dienstleistungen erbracht, welche nicht überwiegend für den Bedarf der Mitarbeiter der Klägerin erbracht worden seien. 38

Die Klägerin beantragt, 39

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidungen vom 31.10.2000 die Lohnsteuerhaftungsbescheide 1989-1990, 1991 und 1992-1994 jeweils vom 23.12.1998 m der Maßgabe zu ändern, dass die Haftungsschuld um,28 DM für 1989,,95 DM für 1990,29 DM für 1991,,57 DM für 1992,,54 DM für 1993 und65 DM für 1994 (insgesamt28 DM) gemindert wird; 40

hilfsweise die Revision zuzulassen. 41

Der Beklagte beantragt, 42

die Klage abzuweisen; 43

hilfsweise die Revision zuzulassen. 44

Er vertritt weiterhin die Auffassung, dass lediglich hinsichtlich des sog. "Working Staff" Dienstreisen vorlägen. 45

Überdies sei der geldwerte Vorteil zu Recht mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort bewertet worden. Als Endpreis im Sinne der vorstehenden Vorschrift seien nach der Rechtsprechung des BFH die Preise zu verstehen, zu denen der Arbeitgeber oder der dem Abgabeort nächst ansässige Unternehmer die Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbiete. 46

Eine Bewertung gem. § 8 Abs. 3 EStG komme nicht in Betracht, weil die Klägerin die zu beurteilende Leistung nicht im allgemeinen Geschäftsverkehr anbiete. Die Pauschalreise werde nicht dadurch zu einer eigenen Leistung des Arbeitgebers, dass er ausnahmsweise im Einzelfall den Anschein einer eigenen Veranstaltung erweckt habe.	
In der mündlichen Verhandlung haben sich die Beteiligten darauf verständigt, dass die geschätzten Sachvorteile für sonstige (Incentive-)Reisen (.....,65 DM) - entsprechend dem Verhältnis der übrigen Reisen - wie folgt zu verteilen sind:	48
Mitarbeiter:01 DM,	49
Ehefrauen Repräsentanten:01 DM,	50
Ehefrauen sonstige Mitarbeiter:63 DM.	51
Ferner haben sich die Beteiligten darauf verständigt, dass sämtliche Sachvorteile um die Kosten für rein betriebsfunktionale Elemente zu mindern sind, deren Höhe die Beteiligten übereinstimmend auf 4 v.H. festlegen.	52
Danach betragen die Sachvorteile aus Incentivereisen nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten:	53
1. Sachvorteile Mitarbeiter:55 DM	54
2. geschätzte Sachvorteile Mitarbeiter:30 DM	
3. Sachvorteile Ehefrauen der Repräsentanten:37 DM	
4. geschätzte Sachvorteile Ehefrauen der Repräsentanten:23 DM.	
Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf das Protokoll zur mündlichen Verhandlung Bezug genommen.	55
<u>Entscheidungsgründe</u>	56
Die Klage ist begründet, soweit die Klägerin wegen der den Mitarbeitern unmittelbar zuzurechnenden Sachvorteile in Haftung genommen wurde. Zu Unrecht hat der Beklagte hinsichtlich dieser Sachvorteile einen geldwerten Vorteil der Arbeitnehmer angenommen. Die Klage ist unbegründet, soweit die Haftung die auf die Ehefrauen der Repräsentanten entfallenden Sachvorteile betrifft.	57
Zu den steuerpflichtigen Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit gehören nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Die steuerpflichtigen Einnahmen können in Geld oder Geldeswert bestehen. Unerheblich ist auch, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und unter welcher Bezeichnung oder Form sie gewährt werden, wenn sie nur durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sind (BFH-Urteil vom 9. März 1990 VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711 m. w. N.).	58
Eine derartige Veranlassung ist anzunehmen, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (BFH-Urteil vom 17. September 1982 VI R 75/79, BFHE 137/13, BStBl. II 1983, 39 m. w. N.). Das ist nicht der Fall, wenn die den Vorteil bewirkenden Aufwendungen ganz überwiegend im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers getätigt	59

werden. Denn solche Zuwendungen werden vom Arbeitgeber nicht mit dem Ziel der Entlohnung gewährt und vom Arbeitnehmer nicht als Frucht seiner Dienstleistung aufgefasst (BFH-Urteil vom 21. Februar 1986 VI R 21/84, BFHE 146/87, BStBl. II 1986, 406 m. w. N.). Danach ist bei Aufwendungen eines Arbeitgebers, die objektiv im Interesse des Betriebs erfolgen, gleichzeitig aber auch Vorteile des Arbeitnehmers darstellen, eine Abwägung vorzunehmen, deren Ergebnis die Verneinung von Arbeitslohn ist, wenn die Aufwendungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse getragen worden sind (Urteil des FG München vom 12. März 1991 7 K 2561/89, EFG 1991, 731). Bei der hier anzustellenden Abwägung kommt dem mit einer Zuwendung verfolgten Zweck maßgebliche Bedeutung zu. Dabei sind äußere Umstände wie Anlass, Zuwendungsgegenstand und Begleitumstände eingehend zu würdigen (BFH-Urteil vom 21. Februar 1986 VI R 21/84 a.a.O.). Ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung aus den Begleitumständen zu schließen, dass der jeweils verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund steht und ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, deshalb vernachlässigt werden kann, so wird dieses Ergebnis zusammenfassend dahin umschrieben, dass der Vorteil im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse gewährt sei (vgl. Urteile des BFH vom 4. Juni 1993 VI R 95/92, BFHE 171, 74, BStBl. II 1993, 687, m.w.N., und vom 5. Mai 1994 VI R 55-56/92, BFHE 174, 425, BStBl. II 1994, 771). Die Zuwendung ist dann zwar durch den Betrieb, nicht aber durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst und deshalb keine Gegenleistung "für" Dienste des Arbeitnehmers.

Haben in größerer Anzahl Ehepartner oder sonstige Begleitpersonen der Arbeitnehmer an einer für diese beruflich veranlassten Reise teilgenommen, so gibt dies der Reise insgesamt einen eher gesellschaftlichen und damit belohnenden Charakter. Bei derartigen Fallgestaltungen besteht ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers nur an der Teilnahme solcher Arbeitnehmer, die entweder für die organisatorische Durchführung der Reise verantwortlich sind, wenn diese einen erheblichen Zeitaufwand er....ert, oder die andere konkrete Aufgaben, wie z.B. die Verleihung von Auszeichnungen an die Gewinner eines Wettbewerbs, zu erledigen haben (BFH-Urteil vom 18. Februar 1994 VI R 53/93, BFH/NV 1994, 708).

60

1. Sachaufwendungen für die Arbeitnehmer

61

Bei Anwendung dieser Grundsätze ist der erkennende Senat im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu der Überzeugung gelangt, dass die Aufwendungen der Klägerin für die an den Händler-Incentivereisen teilnehmenden Arbeitnehmer keine Einnahmen für deren Beschäftigung bildeten, sondern in erster Linie im eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin angefallen sind.

62

Gegen eine ganz überwiegend eigenbetriebliche Veranlassung der Ausgaben für die Teilnahme der Arbeitnehmer an den Händler-Incentivereisen der Klägerin spricht zwar zunächst die Tatsache, dass es sich bei diesen Reisen um sogenannte Erlebnisreisen an Orte von allgemeinem touristischen Interesse gehandelt hat und die Mitarbeiter - ebenso wie die Händler - überwiegend von ihren Partnern begleitet wurden. Der besondere, mit der Teilnahme der Arbeitnehmer an diesen Reisen verfolgte Zweck der Klägerin widerlegt im Streitfall jedoch die sich dem ersten Anschein nach aufdrängende Vermutung einer zusätzlichen Belohnung bestimmter Arbeitnehmer durch Übernahme von Reisekosten seitens des Arbeitgebers. Nach Auffassung des Senats ist das eigenbetriebliche Interesse der Klägerin so stark und der Erlebniswert der Arbeitnehmer aufgrund der ihnen auferlegten Pflichten gleichermaßen derart gemindert, dass das Interesse der Arbeitnehmer im Hinblick auf die betriebliche Zielsetzung der Klägerin zu vernachlässigen ist.

63

Mit der Begleitung der Händler auf den Incentivereisen durch 5 bis maximal 20 ihrer Arbeitnehmer (die Anzahl der Mitarbeiter richtete sich nach Teilnehmeranzahl der Händler) bezweckte die Klägerin nicht nur, durch eine "Rund um die Uhr Präsenz" von Firmenangehörigen für einen reibungslosen organisatorischen Ablauf der Reisen zu sorgen und gleichzeitig die an der Reise teilnehmenden Händler immer wieder an den Urheber der Veranstaltung zu erinnern. Sie wollte vielmehr auch über die Schaffung persönlicher Kontakte zwischen ihren Firmenangehörigen und den Händlern als ihren Vertriebspartnern die Geschäftsbeziehungen verbessern, sowie Informationen über Konkurrenten aus der Sicht der Händler erhalten und deren Erwartungen an das Verhalten der Klägerin erkunden. Zur Erreichung dieses Zwecks war die Teilnahme einer gewissen Zahl von bestimmten Arbeitnehmern zur Begleitung der Händler an den Incentivereisen notwendig.

64

Für die Auswahl der jeweils teilnehmenden Arbeitnehmer allein nach Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten spricht ferner, dass die Klägerin darauf achtete, Arbeitnehmer aus den Distrikten bzw. Zonen teilnehmen zu lassen, die nach der firmeninternen Aufgabenverteilung für die Betreuung der prämierten Händler zuständig waren. Weil jedoch sehr viel mehr Distrikte und Zonen (und damit Händler) existierten als Mitarbeiter mitreisen konnten, traf die Klägerin zudem die wirtschaftlich sinnvolle Entscheidung, wechselnde Betreuer für die Reisen abzuordnen. Auf diese Weise konnte über einen bestimmten Zeitraum ein persönlicher Kontakt zu möglichst vielen Händlern sichergestellt werden. Die Auswahl der Arbeitnehmer lässt somit mehr auf firmenpolitische und betriebswirtschaftliche Zielsetzungen schließen als auf eine Belohnung einzelner Mitarbeiter der Klägerin.

65

Nach - vom Beklagten unwidersprochener - Darstellung der Klägerin war die organisatorische Durchführung der Reise für die Mitarbeiter auch mit einem erheblichen Zeitaufwand verbunden. Aus der Beauftragung, die jedem Mitarbeiter vor Antritt der Reise ausgehändigt wurde, ergibt sich, dass sie rund um die Uhr als Ansprechpartner für die Händler zur Verfügung standen. Jedem Mitarbeiter oblagen somit konkrete Aufgaben, die sie während der Reisen zu verrichten hatten. Eigene private Aktivitäten waren nicht erlaubt. Auf die oben dargestellte Aufgabenbeschreibung wird verwiesen. Darüber hinaus hielt der jeweilige offizielle Repräsentant der Klägerin eine Rede und nahm die Siegerehrungen vor.

66

Das überwiegende eigenbetriebliche Interesse der Klägerin an der Teilnahme ihrer Mitarbeiter wird nach Auffassung des erkennenden Senats ferner dadurch dokumentiert, dass sie diese angehalten hat, Gesprächsprotokolle über geschäftliche Zusammentreffen zu fertigen. Die Protokolle enden mit Eindrücken und Anregungen der Mitarbeiter, die an die zuständigen Fachabteilungen weitergeleitet wurden und betriebsinternen Maßnahmen zugrundegelegt werden sollen.

67

Schließlich ist der Senat davon überzeugt, dass sich sowohl die Repräsentanten der Klägerin als auch die sonstigen Mitarbeiter weder der Reisetilnahme noch der Teilnahme an einzelnen Programmpunkten entziehen konnten. Dies folgt bereits aus der wirtschaftlichen Bedeutung und dem besonders großen finanziellen Aufwand von derartigen Veranstaltungen, die bewusst in diesem Rahmen (überwiegend Händler und einige Mitarbeiter der Klägerin) abgehalten werden. Wollte die Klägerin den Händlern ohne eigenen Nutzen einen Vorteil zukommen lassen, hätte sie einen derartigen Rahmen nicht gewählt. Die Nichtteilnahme eigener Mitarbeiter hätte damit in erster Linie wirtschaftliche Konsequenzen für die Klägerin, die sich zwangsläufig auf die Mitarbeiter - auch ohne disziplinarische Maßnahmen - auswirken würden. Insoweit ist der Auffassung der Klägerin zuzustimmen, dass die vom BFH für Arbeitnehmer-Incentivereisen aufgestellte Forderung nach Sanktionsmaßnahmen bei

68

Nichtteilnahme auf Händler-Incentivereisen nicht anwendbar sind, weil bei diesen Reisen die Arbeitnehmer nicht die Zielgruppe darstellen.

Die Tatsache, dass die Reisen als Anreiz für die Händler in entferntere Länder führten und mit einem kurzweiligen Programm nahezu ausschließlich zum Vergnügen und der Entspannung der Händler beitragen sollten, kann den sich aus der betrieblichen Zielsetzung ergebenden Charakter der Veranlassung der Reisekosten, soweit sie auf die teilnehmenden Arbeitnehmer entfielen, nicht aufheben. Die Klägerin konnte nach Auffassung des Senats davon ausgehen, dass nur touristisch attraktive Fernziele die erwünschte Teilnahme an den Verkaufswettbewerben auszulösen vermögen. Die Inhalte der Reisen sorgten für die erhellende vertrauliche Atmosphäre, um offene Gespräche führen und Informationen austauschen zu können. Es kann zwar davon ausgegangen werden, dass auch die Mitarbeiter der Klägerin die "Urlaubsatmosphäre" zu schätzen wussten, in Anbetracht der täglichen Inanspruchnahme durch ihre bereits dargestellten Arbeitnehmerpflichten fällt diese Wertschätzung gegenüber dem eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin an der Teilnahme der Mitarbeiter jedoch nicht entscheidend ins Gewicht.

69

Aus gleichem Grund ist es für die Beurteilung der Sachaufwendungen, die den Mitarbeitern zugewendet wurden, nach Auffassung des Senats im Rahmen der Gesamtwürdigung auch von untergeordneter Bedeutung, dass die Mitarbeiter auf den Reisen überwiegend von ihren Ehefrauen begleitet wurden. Ihre Teilnahme erfolgte auf Wunsch der Klägerin zur umfassenden Betreuung der Händler und deren Ehefrauen, und um bei Gesprächen über Marketing- und Verkaufsstrategien eine streng formelle Atmosphäre zu vermeiden. Die Motivation der Klägerin ist nach Auffassung des erkennenden Senats unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu verstehen, so dass hieraus ein eigenes (erhebliches) Interesse der Mitarbeiter an der Durchführung der Reise nicht abgeleitet werden kann.

70

Diese Beurteilung steht auch nicht im Widerspruch zum Urteil des BFH vom 25. März 1993 VI R 58/92, BStBl. II 1993, 639. In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall hatte der Arbeitgeber - anders als im Streitfall - für die Teilnahme der Ehefrauen ein Entgelt entrichtet und nicht plausibel dargelegt, dass ohne die Teilnahme der Ehefrauen der Arbeitnehmer die Betreuung der Händler und ihrer Ehefrauen durch die Arbeitnehmer weniger effektiv ausgefallen wäre.

71

2. Sachzuwendungen an die Ehefrauen der Repräsentanten

72

Entgegen der Auffassung der Klägerin führt jedoch die Übernahme der Kosten für die Ehefrauen der Mitarbeiter - und damit auch der offiziellen Repräsentanten - in voller Höhe zu einer geldwerten Zuwendung und ist damit als Arbeitslohn zu versteuern.

73

Nach ständiger Rechtsprechung stellen die anteilig auf die Ehepartner oder sonstigen Begleitpersonen entfallenden Aufwendungen des Arbeitgebers Arbeitslohn der jeweiligen Arbeitnehmer dar (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18. Februar 1994 VI R 53/93, a.a.O.), weil für die Teilnahme von Begleitpersonen auf Dienstreisen des Arbeitnehmers in der Regel kein überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers vorliegt.

74

Im Streitfall besteht die Aufgabe der die Mitarbeiter begleitenden Ehefrauen darin, zu repräsentieren und eine "Geschlechterparität" im Rahmen von Geschäftsgesprächen herzustellen, wenn der zu betreuende Händler ebenfalls mit seiner Ehefrau angereist ist. Die Anwesenheit bei diesen Gesprächen entspricht zwar grundsätzlich den Vorstellungen der Klägerin, ein das Interesse des Mitarbeiters bzw. seiner Ehefrau an ihrer Reisetilnahme überwiegendes Interesse der Klägerin vermag der erkennende Senat jedoch nicht

75

festzustellen.

Es besteht nach Auffassung des erkennenden Senats auch kein sachlicher Grund, die den Ehefrauen der Repräsentanten zugewendeten Sachbezüge steuerlich anders zu beurteilen als die den Ehefrauen der sonstigen Mitarbeiter zugewendeten Sachbezüge, die nach Auffassung beider Beteiligten geldwerte Vorteile darstellen.

3. Änderung der Haftungsbeträge

	Haftung bisher	./..Haftung AN	./.. Haftung AN, gesch.	./.. Abschl. 4 % EF	= Haftung lt. Urteil
	DM	DM	DM	DM	DM
1989		./..	./..	...	,71
1990	,29	,37	./..	...,48	,44
1991	,63	,00	,37	...,11	,15
1992	,95	,09	,72	...,87	,27
1993	,09	,26	,09	...,34	,40
1994	,06	,41	,83	...,56	,26
	,70	,13	,01	,54	,10

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und den Vollstreckungsschutz beruht auf § 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11, 711 der Zivilprozessordnung.

Der Senat hat die Revision gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen, weil die Beantwortung der Frage durch den BFH, ob die vom Arbeitgeber verlangte Teilnahme von Arbeitnehmern an Händler-Incentivereisen einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil darstellt, wenn diese von ihren Ehefrauen begleitet werden, zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich ist.