
Datum: 29.06.2011
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 258/08 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2011:0629.4K258.08E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Einkommensteuerfestsetzungen für 1998 bis 2003 werden nach Maßgabe der Urteilsgründe abgeändert. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Steuerberechnung wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 88 v.H. und der Beklagte zu 12. v.H.

Das Urteil ist wegen der Kosten 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.

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war notwendig.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand:

Streitig ist, ob die Inanspruchnahme von Expedientenrabatten durch eine Reiseverkehrskauffrau im Rahmen des "S1-Partner-Club"-Programms zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führt. Ferner ist in diesem Zusammenhang streitig, ob die Voraussetzungen für die verlängerte Festsetzungsfrist wegen Steuerhinterziehung gegeben sind. 2

Die Klägerin ist seit dem Jahr 1993 als Reiseverkehrskauffrau und Expedientin bei der Firma S2-Reisen GmbH mit Sitz in M-Stadt angestellt. Der Reiseveranstalter R1 ist in dem Reisebüro der überwiegende Anbieter. 3

Neben ihrem Festgehalt und einer umsatzabhängigen Provision für die Vermittlung von Reisen bezog die Klägerin auch geldwerte Vorteile aus ihrer Tätigkeit, so z.B. ermäßigte Ticketpreise für Flug- oder Pauschalreisen. 4

Im Rahmen ihrer Tätigkeit vermittelte die Klägerin für ihre Arbeitgeberin u.a. Reisen der "S1-Gruppe" (Tochtergesellschaft der "R1-Gruppe"). Die Klägerin wurde in diesem Zusammenhang Mitglied des "S1-Partner-Clubs". Wirtschaftlicher Hintergrund dieser Mitgliedschaft war es, den Mitgliedern pro vermittelter "S1-Reise" individuelle Punktegutschriften zu gewähren. Der Veranstalter richtete hierzu für jeden Expedienten ein Punktekonto ein. Die Höhe der Punktegutschrift richtete sich nach dem Wert der vermittelten Reise. Die erworbenen Punkte konnten eingesetzt werden zur 5

- Rabattierung der Kosten eines eigenen Hotelaufenthalts, 6

- Rabattierung der Kosten eines Hotelaufenthalts eines Dritten, 7

- Übertragung der Punkte auf Konten anderer Mitarbeiter, die diese wiederum selbst einsetzen konnten. 8

Hierdurch sollte erreicht werden, dass das jeweilige "S1-Produkt" den Kunden bevorzugt vorgestellt und vermittelt werden konnte. 9

Die Klägerin nahm ausweislich des für sie geführten Punktekontos in den Streitjahren 1998 bis 2003 als Reisende folgende Expedientenrabatte aus dem "S1-Partner-Club"-Programm in Anspruch: 10

S1-Hotel	Reiseantritt	Reisedauer (Tage)	Anzahl Personen	hierfür eingelöste Punkte
P1 (USA, Florida)	08.04.1998	4	2	480
G1 (USA, Florida)	16.04.1998	9	2	1.080
U1 (Mexiko)	16.10.1998	7	2	1.260

 11

12

P1 (USA, Florida)	23.10.1999	4	2	240
U1 (Mexiko)	31.10.1999	7	2	1.260

14

U2 (Mallorca)	13.05.2000	8	2	480
---------------	------------	---	---	-----

15

16

Lanzarote	06.03.2001	7	2	1.260
U3 (Fuerteventura)	19.05.2001	7	2	420
U3 (Fuerteventura)	10.09.2001	12	2	720

17

18

N1 (Fuerteventura)	19.08.2002	7	3	13.650
M. (Formentera)	09.09.2002	10	2	13.000

19

20

P1 (USA, Florida)	03.07.2003	7	1	4.200
M. (Formentera)	14.09.2003	10	2	13.000

21

Die Reisen erfolgten während der Urlaubszeit der Klägerin. Im Wesentlichen reiste sie mit ihrem Lebensgefährten.

22

In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre, die sie jeweils im Folgejahr abgab, erklärte die Klägerin folgende Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit:

23

1998: DM xxyy

24

a) DM xxyy

25

b) DM xxyy

26

c) DM xyxy	27
d) EUR xyxy	28
e) EUR xyxy	29

Die Steuerfestsetzungen erfolgten dementsprechend und endgültig. 30

Die erklärten Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit enthielten - was unstreitig ist - keine Vorteile aus der Inanspruchnahme von Expedientenrabatten für die Reiseleistungen aus dem "S1-Partner-Club". Ebenso hat die Arbeitgeberin der Klägerin insoweit keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt. 31

Aufgrund von steuerstrafrechtlichen Ermittlungen gegen Geschäftsführer mehrerer Reisebürounternehmen und der Selbstanzeige der Klägerin vom 07.10.2005 stellten die Prüfer des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung C-Stadt nach Auswertung des für die Klägerin geführten Expedientenkontos beim "S1-Partner-Club" die vorgenannte Inanspruchnahme der Rabatte fest. In dem steuerstrafrechtlichen Ermittlungsbericht vom 24.08.2006 legten die Prüfer dar, die Gewährung von Rabatten auf Reiseleistungen aus dem "S1-Partner-Club"-Programm führe zum Zeitpunkt des jeweiligen Antritts des Urlaubs bei der Klägerin zu steuerpflichtigen Sachbezügen i.S. von § 8 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Zwischen der Arbeitgeberin der Klägerin und dem Veranstalter (S1) bestehe eine wirtschaftliche und rechtliche Verknüpfung, so dass die Arbeitgeberin insoweit verpflichtet gewesen wäre, Lohnsteuer einzubehalten (§ 38 Abs. 1 Satz 3 EStG). Nach Auswertung umfangreicher Katalogpreiserhebungen sei jeder eingelöste Punkt mit einem geldwerten Vorteil von EUR 0,06 zu bewerten. Für vor dem 31.10.2001 eingelöste Punkte sei aufgrund eines geänderten Vergabesystems jeder Punkt mit einem geldwerten Vorteil von EUR 0,60 zu belegen. Der Geschäftsführer der Arbeitgeberin habe in Kenntnis der Steuerpflicht der Rabattgewährungen aus dem "S1-Partner-Club"-Programm keine Lohnsteuer auf die Sachbezüge einbehalten. Auch der Klägerin hätte die Steuerpflicht der gewährten Sachbezüge bekannt gewesen sein müssen. Dies habe sich bereits aus den Beiträgen in den berufsspezifischen Fachzeitschriften wie "traveltalk" oder "fw-international" ergeben. 32

Nach Maßgabe der vorgenannten Ausführungen ermittelten die Prüfer die der Klägerin zuzurechnenden geldwerten Vorteile aus der Inanspruchnahme von Rabatten auf Reiseleistungen aus dem "S1-Partner-Club"-Programm in ihrem Bericht vom 24.08.2006 wie folgt: 33

S1-Hotel	Reise-antritt	Reise-dauer (Tage)	Anzahl Pers.	hierfür eingelöste Punkte	geldwerter Vorteil
P1 (USA, Florida)	08.04.1998	4	2	480	DM 403
G1 (USA, Florida)	16.04.1998	9	2	1.080	DM 893
U1 (Mexiko)	16.10.1998	7	2	1.260	DM 1.030

P1 (USA, Florida)	23.10.1999	4	2	240	DM 211	36
U1 (Mexiko)	31.10.1999	7	2	1.260	DM 909	

						37
--	--	--	--	--	--	----

U2 (Mallorca)	13.05.2000	8	2	480	DM 446	38
---------------	------------	---	---	-----	--------	----

						39
--	--	--	--	--	--	----

Lanzarote	06.03.2001	7	2	1.260	DM 447	40
U3 (Fuerteventura)	19.05.2001	7	2	420	DM 414	
U3 (Fuerteventura)	10.09.2001	12	2	720	DM 585	

						41
--	--	--	--	--	--	----

N1 (Fuerteventura)	19.08.2002	7	3	13.650	EUR 729	42
M. (Formentera)	09.09.2002	10	2	13.000	EUR 695	

						43
--	--	--	--	--	--	----

P1 (USA, Florida)	03.07.2003	7	1	4.200	EUR 231	44
M.	14.09.2003	10	2	13.000	EUR 715	

Ferner hat die Klägerin für die vergünstigte Inanspruchnahme von Flügen der Gesellschaft B1 - offenbar versehentlich - in den Jahren 2000, 2001 und 2003 keine geldwerten Vorteile erklärt. Insofern setzten die Prüfer geldwerte Vorteile in Höhe von EUR 163,50 (Jahr 2000), EUR 20,47 (Jahr 2001) sowie EUR 228,56 (Jahr 2003) an. Diese Position ist zwischen den Beteiligten unstrittig.

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Fahndungsprüfung und erließ jeweils am 12.10.2006 entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide (Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO). Hierbei wurden nunmehr folgende Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zu Grunde gelegt:

a) <u>Mehr</u>	47
b) DM xxxx DM 2.321	48
c) DM xxxx DM 1.118	49
d) DM xxxx DM 765	50
e) DM xxxx DM 2.280	51
f) EUR xxxx EUR 1.423	52
g) EUR xxxx EUR 1.174	53

Während des anschließenden Einspruchsverfahrens wies der Beklagte mit Schreiben vom 12.03.2007 darauf hin, dass die bisherige Bewertung der in Anspruch genommenen Vorteile aus dem "S1-Partner-Club"-Programm lediglich aus Praktikabilitätsgründen sowie im Interesse einer zügigen steuerlichen Umsetzung der Ermittlungsergebnisse anhand einer pauschalierten Punktetabelle erfolgt sei. Hierbei sei in Kauf genommen worden, dass in Einzelfällen bei weitem nicht der Katalogpreis zum Tragen gekommen sei, dies nunmehr aber nachgeholt würde. Nach § 8 Abs. 3 EStG sei der jeweilige Sachbezug mit 96 v.H. des üblichen Katalogpreises anzusetzen.

Im Streitfall ergäben sich nach Auswertungen der entsprechenden Reisekataloge nunmehr folgende Werte:

S1-Hotel	Reiseantritt	Reisedauer (Tage)	Anzahl Pers.	Preis (je Woche und Pers.)	geldwerter Vorteil (neu) 96 v.H.	geldwerter Vorteil (bisher)
P1 (USA, Florida)	08.04.1998	4	2	DM 550	DM 604	DM 403
G1 (USA, Florida)	16.04.1998	9	2	DM 550	DM 1.359	DM 893
U1 (Mexiko)	16.10.1998	7	2	DM 889	DM 1.707	DM 1.030

--	--	--	--	--	--	--

P1 (USA, Florida)	23.10.1999	4	2	DM 550	DM 604	DM 211
U1 (Mexiko)	31.10.1999	7	2	DM 854	DM 1.400	DM 909

--	--	--	--	--	--	--

U2 (Mallorca)	13.05.2000	8	2	DM 365	DM 801	DM 446	60
---------------	------------	---	---	--------	--------	--------	----

							61
--	--	--	--	--	--	--	----

Lanzarote	06.03.2001	7	2	DM 1.065	DM 2.045	DM 447	62
U3 (Fuerteventura)	19.05.2001	7	2	DM 600	DM 1.152	DM 414	
U3 (Fuerteventura)	10.09.2001	12	2	DM 660	DM 2.172	DM 585	

							63
--	--	--	--	--	--	--	----

N1 (Fuerteventura)	19.08.2002	7	3	EUR 308	EUR 887	EUR 729	64
M. (Formentera)	09.09.2002	10	2	EUR 395	EUR 1.083	EUR 695	

							65
--	--	--	--	--	--	--	----

P1 (USA, Florida)	03.07.2003	7	1	EUR 777	EUR 746	EUR 231	66
M. (Formentera)	14.09.2003	10	2	EUR 485	EUR 1.330	EUR 715	

Nachdem die Klägerin zu dem Verböserungshinweis keine Stellung bezogen hatte, setzte der Beklagte die Einkommensteuer für die Streitjahre 1998 bis 2003 in der Einspruchsentscheidung vom 21.12.2007 nach Maßgabe vorgenannter Werte herauf. Zur Begründung führte er im Wesentlichen an:

Die von der Klägerin in Anspruch genommenen Vorteile aus dem "S1-Partner-Club"-Programm gehörten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Es sei unerheblich, dass die Klägerin die Vorteile nicht von ihrer Arbeitgeberin, sondern von einem Dritten - nämlich dem Reiseveranstalter S1 - zugewandt bekommen habe. Die Vorteile seien dennoch durch das Dienstverhältnis der Klägerin veranlasst gewesen. Es handele sich daher um steuerpflichtiges Entgelt für die Tätigkeit der Klägerin. Insofern bestehe zwischen der Zuwendung durch die "S1-Gruppe" und der Arbeitsleistung der Klägerin eine innere Verknüpfung. Dass - worauf die Klägerin hinweise - auch Touristik-Kunden im Rahmen des "S1-Class-Programms" durch die Buchung eines Urlaubs in einem "S1-Hotel" Punkte sammeln könnten, führe zu keiner anderen Beurteilung, da diese Kunden die Vergünstigungen nicht - wie die Klägerin - durch die Vermittlung von Reisen erhielten.

Nach § 8 Abs. 1 EStG unterliege der aus den Hotelaufenthalten jeweils resultierende Vorteil im selben Umfang wie der in Geld ausgezahlte Lohn der Steuerpflicht. Gem. § 8 Abs. 3 EStG

sei der Sachbezug mit 96 v.H. des jeweils üblichen Katalogpreises anzusetzen. Hierbei sei beachtet worden, dass die Klägerin die jeweiligen Flüge auf eigene Rechnung gebucht habe, so dass als Preismaßstab die jeweilige Verlängerungswoche (ohne Flug) gedient habe. Abweichend hiervon sei die am 31.10.1999 angetretene Reise nach Mexiko lediglich mit 82 v.H. des Katalogpreises bewertet worden, da im Umfang von 18 v.H. Punktgutschriften anderer Mitarbeiter verwendet worden seien. Der Rabatt-Freibetrag nach § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG finde im Streitfall keine Anwendung, da es sich um Zuwendungen von dritter Seite handele.

Für die Streitjahre 1998 und 1999 habe auch aus verfahrensrechtlichen Gründen eine Änderung der Bescheide noch erfolgen können. Zwar sei die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist abgelaufen; allerdings liege eine vorsätzliche Steuerhinterziehung i.S. von § 370 AO vor, so dass die Festsetzungsfrist zehn Jahre betrage (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO). Die Klägerin habe den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung dadurch verwirklicht, dass sie in ihren Einkommensteuererklärungen zu der Inanspruchnahme von Vorteilen aus den unentgeltlichen Aufenthalten in den "S1-Hotels" keine Angaben gemacht habe. Hierdurch sei eine Steuerverkürzung eingetreten. Diese Steuerhinterziehungen seien auch vorsätzlich erfolgt, und zwar sowohl durch die Klägerin selbst als auch durch den Geschäftsführer ihrer Arbeitgeberin. Die Arbeitgeberin habe ihre lohnsteuerlichen Aufzeichnungs- und Anmeldepflichten verletzt, da sie die der Klägerin gewährten Sachbezüge nicht vollständig im Lohnkonto aufgezeichnet und steuerlich gewürdigt habe. Insofern sei eine Lohnsteuerverkürzung eingetreten. Bei Einstellungsgesprächen sei die Möglichkeit der Inanspruchnahme günstiger Reiseangebote als ein weiterer Entgeltfaktor stets angeführt worden. Aufgrund seiner langjährigen Berufstätigkeit in diesem Bereich sei dem Geschäftsführer der Arbeitgeberin der Klägerin die Steuerpflicht gewährter Sachbezüge bekannt gewesen. Hinzu komme, dass anlässlich einer Betriebsprüfung in den Jahren 1998/1999 der Geschäftsführer auf die bestehende Steuerpflicht von Sachbezügen hingewiesen worden sei. Auch der Klägerin sei aufgrund der regelmäßig durchgeführten Lohnversteuerung der Flugreisenrabatte und weiterer Reisevergünstigungen die Steuerpflicht von Reisevorteilen bewusst gewesen. Für sie hätte es sich aufdrängen müssen, dass die Reisevorteile entsprechend zu den übrigen - unstrittig lohnversteuerten - Sachbezügen gleichfalls zu versteuern gewesen wären. Für die Klägerin sei anhand ihrer monatlichen Lohnabrechnungen auch zu erkennen gewesen, dass eine tatsächliche Lohnversteuerung nicht erfolgt sei. Ein vorsatzausschließender Tatbestandsirrtum der Klägerin liege nicht vor.

70

Mit ihrer Klage trägt die Klägerin im Wesentlichen vor:

71

Die Inanspruchnahme von Reiseleistungen und Prämien des "S1-Partner-Clubs" führe nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn i.S. von § 19 EStG. Es handele sich um Arbeitslohn von dritter Seite. Die Arbeitgeberin der Klägerin habe an der Verschaffung der Preisvorteile nicht - wie von der Finanzverwaltung in den BMF-Schreiben vom 27.09.1993 und 08.04.1994 vorausgesetzt - mitgewirkt. Insbesondere fehle es - anders als der Beklagte meine - an einer engen wirtschaftlichen und tatsächlichen Verflechtung oder engen Beziehung sonstiger Art. Es genüge insofern nicht, dass die Arbeitgeberin der Klägerin lediglich schwerpunktmäßig Reisen für die S1-Gruppe vermittele.

72

Lohnsteuerpflichtig seien nur solche Vorteile, die mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis und mit End- und Belohnungscharakter zustande kämen, die sich also als Gegenleistung für Arbeitsleistungen darstellten. Den Mitarbeitern der Reisebüros sei es freigestellt gewesen, Reisen des einen oder anderen Veranstalters zu verkaufen. Der Verkauf einer jedweden Reise haben so oder so die übliche Provision für das Reisebüro ausgelöst. Der Verkauf einer

73

"S1-Reise" habe sich sogar für den Reisebüroinhaber als nachteilig erweisen können, sofern eine gleichwertige Reise eines anderen Veranstalters für ihn zu einer höheren Provision geführt hätte. Insofern hätte es sogar zu Situationen kommen können, in denen Mitarbeiter gegen die Interessen ihrer Arbeitgeber handeln würden. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe - in einer vergleichbaren Konstellation - entschieden, dass Prämien, die ein Verlagsunternehmen seinen Zeitungsausträgern für die Werbung neuer Abonnenten gewähre, dann kein Arbeitslohn seien, wenn die Zeitungsausträger weder rechtlich noch faktisch zur Anwerbung neuer Abonnenten verpflichtet wären (Hinweis auf das BFH-Urteil vom 22.11.1996 VI R 59/96, BStBl II 1997, 254). Nichts anderes könne in der vorliegend streitigen Frage gelten.

Sollte die Inanspruchnahme der Rabatte aus dem "S1-Partner-Club"-Programm dagegen zu Arbeitslohn führen, verstieße die steuerliche Geltendmachung durch den Beklagten im vorliegenden Verfahren gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Denn nur durch einen Zufall hätten noch die Punktekonto rückwirkend für bis zu zehn Jahre über die "S1-Gruppe" angefordert werden können. Dies sei der Aufregung während der Steuerfahndungsprüfung geschuldet gewesen. Auch für die Zukunft sei es eher unwahrscheinlich, dass Vorteile aus dem "S1-Partner-Club"-Programm der Besteuerung unterworfen würden. Die ordnungsgemäße Besteuerung könnte nicht kontrolliert werden. In einer ähnlichen Konstellation - nämlich dem Bezug von Trinkgeldern - habe der Gesetzgeber zum 01.01.2002 insofern ein Einsehen gehabt und in § 3 Nr. 51 EStG deren Steuerfreiheit angeordnet. Vergleichbares müsse dann auch bei der Inanspruchnahme von Rabatten aus Expedienten-Programmen gelten. 74

Sollten die gewährten Rabatte zur Steuerpflicht führen, seien allerdings die von dem Beklagten im Einspruchsverfahren angesetzten Werte nicht zutreffend. Nach dessen Auffassung habe die Bewertung der Sachbezüge nach § 8 Abs. 3 EStG mit 96 v.H. des jeweils üblichen Katalogpreises zu erfolgen. Allerdings müssten zusätzlich noch allgemeine Preisnachlässe bei der Ermittlung des üblichen Abgabepreises berücksichtigt werden. In der Tourismusbranche sei es üblich, dass bei Buchungen im Reisebüro Preisnachlässe zwischen zwei und fünf Prozent auf dem Reisepreis gewährt würden. Darüber hinaus bestünde für Kunden die Möglichkeit, bei entsprechendem Buchungsverhalten weitere Vergünstigungen, z.B. Frühbucherrabatte, zu erlangen. 75

Für die Jahre 1998 und 1999 seien die angefochtenen Einkommensteuerbescheide bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist sei abgelaufen. Eine vorsätzliche Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO, die zu einer Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO führe, liege im Streitfall nicht vor. Weder bei der Klägerin noch beim Geschäftsführer deren Arbeitgeberin habe ein Bewusstsein bestanden, dass die Expedientenrabatte aus dem "S1-Partner-Club"-Programm steuerpflichtig wären. Seitens der "S1-Gruppe" sei sogar durch Vertriebsmitarbeiter bei Abschluss der Partner-Club-Vereinbarungen explizit darauf hingewiesen worden, dass keine Steuerpflicht bezüglich der Vergünstigungen bestünde, da sich der Firmensitz in T-Land (Ausland) befände. Die Vergünstigungen und Rabatte aus dem "S1-Partner-Club"-Programm seien auch nicht vergleichbar mit der Gewährung von Vorteilen aus Produkterfahrungsprogrammen (sog. "PEPs"). Beide Programme hätten unterschiedliche Merkmale. So sei "PEP" ausschließlich für Expedienten offen, das "S1-Partner-Club"-Programm dagegen in vergleichbarer Weise für jedermann - nämlich in Gestalt des "S1-Class"-Programms. 76

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Klagebegründungsschriftsatz vom 18.08.2008 Bezug genommen. 77

Die Klägerin beantragt,	78
die geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2003 jeweils vom 12.10.2006 und die hierauf ergangene Einspruchsentscheidung vom 21.12.2007 aufzuheben;	79
hilfsweise - für den Fall des Unterliegens - die Revision zuzulassen.	80
Weiterhin beantragt die Klägerin,	81
die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.	82
Der Beklagte beantragt,	83
die Klage abzuweisen.	84
Er verweist zur Begründung im Wesentlichen auf seine Einspruchsentscheidung vom 21.12.2007.	85
Wegen der Einzelheiten wird Bezug genommen auf die Schriftsätze der Beteiligten nebst beigefügter Unterlagen, die Einspruchsentscheidung vom 21.12.2007, die Gerichtsakte, die beigezogenen Verwaltungsvorgänge sowie die beigezogene Ermittlungsakte des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung C-Stadt (Az. xxx).	86
Der Senat hat in dieser Sache am 29.06.2011 mündlich verhandelt und die Klägerin persönlich gehört. Insofern wird verwiesen auf das Sitzungsprotokoll vom selben Tag.	87
<u>Entscheidungsgründe:</u>	88
Die Klage ist in überwiegendem Umfang unbegründet. Die Entscheidung des Beklagten, die Inanspruchnahme von Reiseleistungen aus dem "S1-Partner-Club"-Programm als steuerpflichtigen Arbeitslohn i.S. von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erfassen, ist dem Grunde nach zutreffend. Auch die vom Beklagten hierfür berücksichtigten geldwerten Vorteile sind - jedenfalls im Wesentlichen - der Höhe nach zutreffend. Der für die Jahre 1998 und 1999 erhobene Verjährungseinwand greift nicht durch.	89
1. Die Inanspruchnahme von Expedientenrabatten aus dem "S1-Partner-Club"-Programm stellt in den Streitjahren 1998 bis 2003 bei der Klägerin Arbeitslohn i.S. von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dar.	90
a. Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG - neben Gehältern und Löhnen - auch andere Bezüge und Vorteile, die "für" eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Unerheblich ist hierbei, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG).	91
Bezüge oder Vorteile werden "für" eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind. Hierbei ist nicht erforderlich, dass sie eine Gegenleistung für eine konkrete Dienstleistung des Arbeitnehmers sind. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist vielmehr bereits dann gegeben, wenn die Einnahmen dem Arbeitnehmer mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit darstellen, d.h. wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (vgl. BFH-Urteil vom 20.05.2010 VI R 41/09, BFHE 229, 346, BStBl II 2010, 1022 m.w.N.).	92

Arbeitslohn braucht nicht zwingend vom Arbeitgeber selbst erbracht werden, sondern kann auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn diese ein Entgelt "für" eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt (sog. Drittlohn). Voraussetzung ist allerdings, dass sie sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht. Arbeitslohn liegt dagegen nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird (BFH-Urteil vom 20.05.2010 VI R 41/09, BFHE 229, 346, BStBl II 2010, 1022 m.w.N.).

b. Nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze liegt im Streitfall Arbeitslohn von dritter Seite vor. Die Klägerin erhielt in ihrer Eigenschaft als angestellte Reiseverkehrskauffrau Reisevorteile aus dem "S1-Partner-Club"-Programm. Mitglied im "S1-Partner-Club" konnten - jedenfalls in den Streitjahren - nur Expedienten eines Reisebüros werden. Zwar wurden die Reiseleistungen nicht von der Arbeitgeberin der Klägerin, sondern von der S1-Gruppe gewährt. Allerdings standen diese Vorteilsgewährungen in Zusammenhang mit den von der Klägerin gegenüber ihrer Arbeitgeberin erbrachten Dienstleistungen. Die Punktgutschriften, die die Klägerin für ihre Reiseleistungen einsetzte, erhielt sie nur deshalb, weil sie jeweils eine konkrete - zu ihren arbeitsvertraglichen Verpflichtungen gehörende - Dienstleistung für ihre Arbeitgeberin erbrachte, nämlich die Vermittlung von Reisen.

Dass die Klägerin womöglich nicht verpflichtet war, *die* jeweils punktesubventionierte Reise zu vermitteln, sondern auch eine alternative Reise eines anderen Veranstalters hätte anbieten und vermitteln können, ändert nichts. Insofern unterscheidet sich der Streitfall von dem von der Klägerin als vergleichbar herangezogenen "Zeitungsausträger"-Fall (vgl. BFH-Urteil vom 22.11.1996 VI R 59/96, BFHE 181, 488, BStBl II 1997, 254). Dort hatte der BFH die Steuerpflicht von Prämien an Zeitungsausträger für die Anwerbung neuer Abonnenten mit dem Hinweis abgelehnt, dass die Austräger weder rechtlich noch faktisch zur Anwerbung verpflichtet gewesen seien. Im Streitfall stellt sich die Situation grundlegend anders dar: Die Klägerin war arbeitsvertraglich zur Vermittlung von Reisen verpflichtet.

Auch der von der Klägerin herangezogene Vergleich zu Rabattgewährungen der S1-Gruppe an "normale" Kunden ("S1-Class"-Programm) greift nicht durch. Das "S1-Class"-Programm steht allen S1-Kunden offen. Die Punktgutschriften und Rabattierungen erfolgen aufgrund vorheriger Aufenthalte in S1-Hotelanlagen. Es handelt sich um ein Treue- bzw. Kundenbindungsprogramm. Anlass für die Vorteilsgewährungen bei Expedienten war dagegen die Vermittlung von Reisen an Endverbraucher.

Die Klägerin musste die Vorteilsgewährungen aus dem "S1-Partner-Club"-Programm vernünftigerweise auch als "Frucht" ihrer Arbeitsleistung ansehen. Hiergegen spricht nicht, dass die S1-Gruppe durch die unentgeltlich vergebenen Reiseleistungen an die Expedienten auch sicherstellen wollte, dass die Erfahrungen "vor Ort" bei der Vermittlung der S1-Produkte positiv eingesetzt würden. Arbeitslohn läge nur dann nicht vor, wenn die Vorteilsgewährungen aus einem "ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse" des Arbeitgebers oder des Dritten erfolgt wären (vgl. Thürmer in Blümich, EStG, § 19 Rdnr. 200 ff.). Ein solches Interesse ist im Streitfall nicht gegeben. Die verbilligte bzw. unentgeltliche Inanspruchnahme von Reiseleistungen ist in der Touristikbranche - auch aufgrund des verhältnismäßig geringen Grundgehalts für die Touristiker - ein Regelfall und ein zusätzlicher Entgeltfaktor. Die Nützlichkeit der jeweiligen Reisen für den Beruf (Informationsgewinnung) schließt die Annahme von Arbeitslohn nicht aus. Die Inanspruchnahme der Reiseleistungen war

zumindest auch erheblich privat veranlasst. Die Reisen erfolgten nicht in der Dienst-, sondern in der Urlaubszeit der Klägerin. Zudem war sie überwiegend in Begleitung ihres Lebensgefährten. Eine Möglichkeit, die private und berufliche Veranlassung voneinander nach objektiven Maßstäben zu trennen, existiert nicht.

Die von der Klägerin verneinte "qualifizierte Mitwirkung" ihrer Arbeitgeberin an der Dritt-Vorteilsgewährung ist für die Frage, ob Arbeitslohn i.S. von § 19 EStG vorliegt, ohne Belang. Sie hat nur für die - in diesem Verfahren nicht entscheidungsrelevante - Frage Bedeutung, ob die Arbeitgeberin der Klägerin verpflichtet gewesen wäre, auf die Vorteilsgewährungen Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen (§ 38 Abs. 1 Satz 3 EStG; vgl. auch BMF-Schreiben vom 27.09.1993 IV B 6 - S 2334 - 152/93, BStBl I 1993, 814). Selbst wenn dies nicht der Fall gewesen wäre, hätte dies nicht zur Konsequenz gehabt, dass für die Klägerin kein steuerbarer Vorteil i.S. von § 19 EStG vorgelegen hätte. 98

2. Der von der Klägerin durch die Inanspruchnahme der Reiseleistungen aus dem "S1-Partner-Club"-Programm herrührende geldwerte Vorteil ist auch steuerpflichtig. Steuerbefreiungsvorschriften sind nicht einschlägig. 99

a. Die von der Klägerin begehrte analoge Anwendung der Steuerbefreiung des Zuflusses von Trinkgeldern nach § 3 Nr. 51 EStG kommt nicht in Betracht. Sinn und Zweck der seit dem Jahr 2002 vollständigen Steuerfreistellung der Trinkgelder eines Arbeitnehmers ist es, praktische Probleme im Verwaltungsvollzug zu vermeiden. Trinkgelder werden regelmäßig nicht aufgezeichnet (vgl. BT-Drs. 14/9029, Seite 3). Anders verhält es sich im Streitfall. Zugang und Inanspruchnahme von Punktegutschriften des "S1-Partner-Club"-Programms ergeben sich unmissverständlich aus dem jederzeit einsehbaren Punktekonto des jeweiligen Expedienten-Mitglieds. 100

b. Auch eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 38 EStG scheidet aus. Zwar mag es sich bei der Inanspruchnahme der Reiseleistungen aus dem "S1-Partner-Club"-Programm um Sachprämien im Sinne der Vorschrift handeln. Allerdings werden diese nicht in einem "jedermann zugänglichen planmäßigen Verfahren" gewährt. Der "S1-Partner-Club" war - jedenfalls in den Streitjahren - den Expedienten der Touristikbranche vorbehalten. Zudem handelt es sich nicht um ein Kundenbindungsprogramm. 101

3. Die steuerliche Berücksichtigung der Inanspruchnahme von Reiseleistungen aus dem "S1-Partner-Club"-Programm verstößt auch nicht gegen Verfassungsrecht. Anzeichen für ein strukturelles Vollzugsdefizit und damit für einen Verstoß gegen den Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung (abgeleitet aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes - GG -; vgl. hierzu u.a. BVerfG-Beschluss vom 07.05.2008 2 BvR 2392/07, NJW 2008, 3205 m.w.N.) liegen - anders als die Klägerin meint - nicht vor. Dies ist gerade deshalb nicht der Fall, da durch das geführte Punktekonto für den jeweiligen Expedienten eine Überprüfung der geldwerten Vorteile durch die Finanzverwaltung möglich ist. Allein der Umstand, dass erstmals durch Steuerfahndungsmaßnahmen das Thema "Besteuerung von Reisevorteilen aus dem S1-Partner-Club-Programm" aufgegriffen wurde, führt nicht zu der Annahme einer verfassungsrechtlich unzulässigen Zufallsbesteuerung. 102

4. Der Beklagte hat die geldwerten Vorteile aus der Inanspruchnahme der Reiseleistungen auch in den zutreffenden Veranlagungszeiträumen, nämlich in den jeweiligen Streitjahren erfasst. 103

Geldwerte Vorteile sind nach §§ 8, 11 EStG zu dem Zeitpunkt steuerlich zu berücksichtigen, zu dem der Arbeitnehmer über sie wirtschaftlich verfügen kann. Zwar konnte die Klägerin 104

über die jeweilige Punktegutschrift bereits zum Zeitpunkt der Zubuchung auf ihrem Expedienten-Konto verfügen. Allein die Gutschrift hatte für die Klägerin aber noch keinen wirtschaftlichen Wert, den es steuerlich zu erfassen galt. Hierdurch wurde nur der schuldrechtliche Anspruch der Klägerin gegen die S1-Gruppe buchmäßig festgehalten, eine von ihr zukünftig selbst auszuwählende Reiseleistung aus dem S1-Angebot ganz oder teilweise unentgeltlich zu belegen. Erst die Erfüllung dieses Anspruchs durch Umwandlung der Punktegutschriften in den tatsächlichen Reiseantritt führte zum Zufluss eines bewertbaren geldwerten Vorteils, der für die Klägerin nützlich war (zur vergleichbaren Konstellation einer Ferienwohnungsnutzung durch sog. Hapimag-Aktien vgl. BFH-Urteil vom 26.08.1993 I R 44/92, BFH/NV 1994, 318).

5. Auch die Höhe der vom Beklagten steuerlich erfassten geldwerten Vorteile ist im Wesentlichen zutreffend. 105

a. Die Bewertung der der Klägerin zugeflossenen geldwerten Vorteile hat nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu erfolgen. Hiernach sind Einnahmen, die nicht in Geld bestehen, mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. "Üblicher Endpreis" i.S. der Vorschrift ist der Preis, der im allgemeinen Geschäftsverkehr von Letztverbrauchern in der Mehrzahl der Verkaufsfälle am Abgabeort für gleichartige Waren oder Dienstleistungen tatsächlich gezahlt wird (Drenseck in Schmidt, EStG, 30. Aufl., § 8 Rdnr. 36). Übliche Preisnachlässe sind hierbei zu berücksichtigen, nicht aber Sonderkonditionen und kurzfristige Sonderangebote (vgl. Glenk in Blümich, EStG, § 8 Rdnr. 92). Aus Vereinfachungsgründen bewertet die Finanzverwaltung auch in den Fällen des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG - und nicht nur in denen der Belegschaftsrabatte nach § 8 Abs. 3 EStG - den Vorteil mit 96 v.H. des üblichen Endpreises (R 8.1 Abs. 2 Satz 9 der Lohnsteuerrichtlinien - LStR -). 106

b. "Üblicher Endpreis" i.S. von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG ist im Streitfall grundsätzlich der in den jeweiligen Preislisten zu den Reisekatalogen ausgewiesene Reisepreis. Dies ist der Preis, der im allgemeinen Geschäftsverkehr der Tourismusbranche von Kunden regelmäßig tatsächlich für die Inanspruchnahme gleichartiger Reiseleistungen gezahlt wird. Zu Recht hat der Beklagte hierfür jeweils den Preis der in den Katalogen ausgezeichneten Verlängerungswoche berücksichtigt. Denn hierdurch wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Klägerin für die Anreise jeweils selbst aufgekommen ist. Die in den Katalogen ausgewiesenen Reisekosten für einwöchige Aufenthalte beinhalten dagegen auch die Kosten für den Hin- und Rückflug. 107

Kein geldwerter Vorteil entstand für die Klägerin dagegen - und insoweit sind die angefochtenen Bescheide rechtswidrig - in Höhe der Provision, die bei der Buchung einer (Pauschal-)Reise über ein Reisebüro als Vermittlungsprovision fällig wird. Diese Provision beträgt durchschnittlich 10 v.H. des Reisepreises und ist Bestandteil des in den Katalogen ausgewiesenen Gesamtreisepreises. Auf eine entsprechende Spanne haben sich die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung der Höhe nach auch verständigt. Zwar hätte ein gedachter Letztverbraucher im allgemeinen Geschäftsverkehr für die Inanspruchnahme der nämlichen Reise auch die Vermittlungsprovision zahlen müssen. Allerdings beanspruchte die Klägerin für die ihr gewährten Reisevorteile gerade keine Vermittlungsleistung eines Reisebüros. Die von ihr jeweils belegte Reise aus dem "S1-Partner-Club"-Programm wurde nicht vermittelt. Dementsprechend war die Klägerin insoweit auch nicht bereichert. Die vom Beklagten zu Grunde gelegten Katalogpreise sind daher jeweils um 10 v.H. zu mindern. 108

Rechtswidrig ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2003 darüber hinaus auch insoweit, als für den Aufenthalt der Klägerin im Hotel S1 M. auf Formentera in der Zeit ab 109

14.09.2003 ein Wochenpreis von EUR 485 zu Grunde gelegt wurde. Die Klägerin war auch insoweit mit einer Begleitperson vor Ort, so dass sich der Wochenpreis nach Maßgabe der Preisliste zum entsprechenden Reisekatalog von EUR 485 auf EUR 370 mindert.

Soweit die Klägerin Abschläge auf die Katalogpreise wegen üblicher Preisnachlässe oder Frühbucherrabattaktionen geltend macht, ist dies nach Auffassung des Senats unbegründet. Die üblichen Preisnachlässe - die Klägerin gibt insoweit eine Spanne von zwei bis fünf Prozent an - hat der Beklagte pauschal bereits dadurch berücksichtigt, dass er lediglich 96 v.H. der Katalogpreise als geldwerten Vorteil erfasst hat. Weitere - insbesondere aktionsgebundene - Preisnachlässe sind von der Klägerin nicht substantiiert dargelegt worden und zudem nicht "üblich" i.S. der Definition des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG. 110

Der Rabatffreibetrag nach § 8 Abs. 3 EStG war nicht zu gewähren. Zuwendungen von anderen Personen als dem Arbeitgeber fallen nicht unter die Vorschrift (vgl. FG München, Urteil vom 26.09.2001 7 K 3672/98, DStRE 2003, 80; Glenk in Blümich, EStG, § 8 Rdnr. 181). Die Überlassung der Reisevorteile erfolgte nicht durch die Arbeitgeberin der Klägerin, sondern durch die S1-Gruppe als Reiseveranstalter. 111

6. Zu Recht ist der Beklagte davon ausgegangen, dass auch für die Einkommensteuerfestsetzungen der Jahre 1998 und 1999 bei Erlass der angefochtenen Bescheide am 12.10.2006 noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten war. 112

Zwar war die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist des 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO sowohl bei Ergehen der Änderungsbescheide für vorgenannte Jahre als auch - im Hinblick auf die Hemmungstatbestände des § 171 Abs. 5 und 9 AO - bereits bei Beginn der steuerstrafrechtlichen Ermittlungsmaßnahmen gegen die Klägerin im Oktober 2005 abgelaufen. Allerdings liegen zur Überzeugung des Senats die Voraussetzungen für die verlängerte, zehnjährige Festsetzungsfrist wegen Steuerhinterziehung gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO vor. 113

a. Hängt - wie im Streitfall - die Rechtmäßigkeit einer Steuerfestsetzung von der Feststellung einer Steuerhinterziehung ab, haben die Finanzbehörden und Finanzgerichte eigenständig nach den Vorschriften der AO und FGO zu ermitteln und zu entscheiden, ob die Voraussetzungen einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung i.S. von § 370 AO gegeben sind. Die Behörde bzw. - im gerichtlichen Verfahren - das Finanzgericht müssen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon überzeugt sein, dass die objektiven und subjektiven Merkmale einer Steuerhinterziehung vorliegen. Der Grundsatz "in dubio pro reo" ist insoweit auch im Besteuerungs- und Finanzgerichtsverfahren zu beachten. Das bedeutet keine Übernahme von Grundsätzen des Strafverfahrens, sondern ist Ausfluss dessen, dass die Behörde im finanzgerichtlichen Verfahren die objektive Beweislast (Feststellungslast) für steueranspruchs begründende Tatsachen trägt (vgl. BFH-Urteil vom 20.06.2007 II R 66/06, BFH/NV 2007, 2057 m.w.N.). 114

b. Nach diesen Rechtsgrundsätzen geht der Senat nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 FGO) davon aus, dass die Klägerin in den Steuererklärungen der Streitjahre zur Höhe ihrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO unrichtige Angaben gemacht hat, die zu einer Steuerverkürzung führten und sie die Unrichtigkeit ihrer Angaben und den hieraus folgenden Verkürzungserfolg zumindest billigend in Kauf nahm, d.h. auch vorsätzlich handelte. 115

Der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung i.S. von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO liegt darin, dass die Klägerin in sämtlichen Streitjahren die ihr zugeflossenen geldwerten Vorteile aus der Inanspruchnahme von Reiseleistungen aus dem "S1-Partner-Club"-Programm nicht als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gemäß §§ 19 Abs. 1 Nr. 1, 8 Abs. 2 Satz 1 EStG erklärt hat. Dies führte auch zu einer Steuerverkürzung; die Einkommensteuer wurde für sämtliche Streitjahre zu niedrig festgesetzt.

Die Klägerin hat insoweit zur Überzeugung des Senats auch vorsätzlich gehandelt. Hierfür genügt es, dass der Steuerpflichtige die Verwirklichung der Merkmale des objektiven Tatbestands zumindest billigend in Kauf nimmt und im Wege einer "Parallelwertung in der Laiensphäre" erkennt, dass er zu einem steuerlich erheblichen Sachverhalt unrichtige Angaben gemacht und hierdurch Steuern verkürzt hat (BFH-Urteil vom 30.06.2010 II R 14/09, BFH/NV 2010, 2002). Dass der Klägerin nach diesen Maßstäben ein vorsätzliches Steuerfehlerverhalten vorzuwerfen ist, ergibt sich aus folgenden Umständen:

aa. Die Klägerin ist bereits seit 1993 in der Tourismusbranche als Reiseverkehrskauffrau tätig. Ihr war und ist daher bekannt, dass sich ihr steuerpflichtiger Arbeitslohn nicht nur aus der - verhältnismäßig geringen - Grundentlohnung, sondern auch aus Provisionen und den Vorteilen der Inanspruchnahme von Vergünstigungen bei Flügen und Reisen zusammensetzt.

bb. Während des steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens hat die Klägerin Aufstellungen eingereicht, aus denen ersichtlich ist, dass sie die verbilligte oder gar unentgeltliche Inanspruchnahme von Flug- und Reiseleistungen versteuert hat und die geldwerten Vorteile auch der Lohnsteuer unterworfen wurden. Dies belegt, dass der Klägerin das "Entlohnungssystem" für Expedienten in der Tourismusbranche vertraut war.

cc. Die Aufenthalte in den S1-Hotelanlagen erfolgten nicht während der Dienstzeit, sondern stets zu Urlaubszeiten der Klägerin. Zudem war die Klägerin - mit Ausnahme des Aufenthalts im S1 P1-Hotel in den USA im Juni 2003 - stets in Begleitung ihres Lebensgefährten. Auch vor diesem Hintergrund muss es der Klägerin bewusst gewesen sein, dass sie mit der Inanspruchnahme der Reiseleistungen geldwerte Vorteile bezog, die zu besteuern waren. Von der Klägerin wird zudem selbst nicht behauptet, dass ihre Reisen im überwiegenden betrieblichen Interesse ihrer Arbeitgeberin erfolgten.

dd. Dass nicht ihre Arbeitgeberin, sondern die S1-Gruppe die Expedientenrabatte gewährte, konnte aus Sicht der Klägerin keine entscheidende Rolle spielen. Denn typischerweise erbringt ein Reisebüro keine eigenen Reiseleistungen, sondern vermittelt sie nur. Es konnten daher für die Klägerin keine Zweifel daran bestehen, dass die Punktgutschriften für die Vermittlung von Reisen in S1-Hotelanlagen und die spätere Umwandlung der Gutschriften in eigene Reisen als "Frucht" ihrer Arbeitsleistung anzusehen war.

ee. Der Klägerin war aufgrund ihrer Branchenzugehörigkeit auch bekannt, dass die verbilligte Inanspruchnahme von sog. PEP-Reisen (Produktserfahrungsprogramme) durch Expedienten zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führt. Denn nur unter den engen Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 14.09.1994 IV B 6 - S2334 - 115/94 (BStBl I 1993, 814) erkennt die Finanzverwaltung Fachstudienreisen - zu denen PEP-Reisen regelmäßig nicht gehören dürften - als nicht steuerbare Vorteilsgewährungen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers des Reiseexpedienten an. Beleg dafür, dass der Klägerin die Steuerpflicht von sog. PEP-Reisen bekannt war, ist auch der Umstand, dass sie ausweislich der im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren eingereichten Aufstellung Vorteile aus PEP-Reisen versteuert hat (so z.B. für eine Reise nach M-Stadt im Jahr 2000).

War der Klägerin somit die Steuerpflicht von Vorteilen aus PEP-Reisen bekannt, ist es zur Überzeugung des Senats zwingend, dass sie erst Recht Kenntnis über die Steuerpflicht der geldwerten Vorteile für Reiseleistungen aus dem "S1-Partner-Club"-Programm hatte bzw. deren Steuerpflicht zumindest für möglich hielt. Denn anders als Vorteile aus PEP-Reisen, die dem Expedienten losgelöst von einer vorherigen Vermittlungsleistung gewährt werden, war Grund für die Inanspruchnahme der Expedientenrabatte aus dem "S1-Partner-Club"-Programm die vorherige - erfolgreiche - Vermittlung von Reisen in S1-Hotelanlagen. Dieser "Belohnungscharakter" der Rabattgewährung musste aus Sicht der Klägerin die Annahme von Arbeitslohn geradezu zwingend erscheinen lassen. 123

ff. Die Klägerin unterlag auch nicht - wie sich in der mündlichen Verhandlung ergab - einem vorsatzausschließenden Tatbestandsirrtum über die Steuerpflicht der Vorteile aus den Reiseleistungen. Grund für die fehlende steuerliche Erklärung der geldwerten Vorteile war vielmehr die Unkenntnis darüber, wie die Rabattgewährungen steuerlich zu erfassen waren. Eine solche Bewertungsungewissheit führt aber nicht zu der Annahme, dass die Klägerin über die Steuerpflicht der Reisevorteile dem Grunde nach irrte. Vielmehr setzt die Ungewissheit über die Höhe der Bewertung geradezu voraus, dass die Klägerin die Steuerpflicht der Vorteile aus dem "S1-Partner-Club"-Programm jedenfalls für möglich hielt. 124

gg. Unerheblich ist zudem, dass die Arbeitgeberin der Klägerin die Vorteile der Expedienten nicht der Lohnsteuer unterworfen hat. Dies mag - ohne dass es im vorliegenden Verfahren darauf ankäme - ein eigenes steuerliches Fehlverhalten der Arbeitgeberin begründen, indiziert aber keinen vorsatzausschließenden Tatbestandsirrtum auf Ebene der Klägerin. 125

hh. Der Einwand der Klägerin, ihr und den anderen Expedienten sei von einem Vertreter der S1-Gruppe mitgeteilt worden, die Steuerpflicht für Reiseleistungen aus dem "S1-Partner-Club"-Programm entfalle aufgrund des ausländischen Sitzes der S1-Gruppe, entkräftet den Vorsatz nicht. Der Einwand ist zu unsubstantiiert und als Schutzbehauptung zu werten. Zudem ist er auch nicht nachvollziehbar. Denn ihre Arbeitsleistung, für die die Klägerin entlohnt wurde und für die sie auch die Rabattgewährungen bezog, hat die Klägerin ausschließlich im Inland erbracht. 126

7. Nach Maßgabe der vorgenannten Grundsätze ergeben sich für die Inanspruchnahme der Reiseleistungen aus dem "S1-Partner-Club"-Programm in den Streitjahren 1998 bis 2003 somit folgende der Besteuerung zu unterwerfende geldwerten Vorteile: 127

S1-Hotel	Reiseantritt	Reisedauer (Tage)	Anzahl Pers.	Preis (je Woche und Pers.) - inkl. Prov. -	geldwerter Vorteil 96 v.H. - ohne Prov. -
P1 (USA, Florida)	08.04.1998	4	2	DM 550	DM 543
G1 (USA, Florida)	16.04.1998	9	2	DM 550	DM 1.221
U1 (Mexiko)	16.10.1998	7	2	DM 889	DM 1.536

128

P1 (USA, Florida)	23.10.1999	4	2	DM 550	DM 543	130
U1 (Mexiko)	31.10.1999	7	2	DM 854	DM 1.475	

						131
--	--	--	--	--	--	-----

U2 (Mallorca)	13.05.2000	8	2	DM 365	DM 720	132
---------------	------------	---	---	--------	--------	-----

						133
--	--	--	--	--	--	-----

Lanzarote	06.03.2001	7	2	DM 1.065	DM 1.840	134
U3 (Fuerteventura)	19.05.2001	7	2	DM 600	DM 1.036	
U3 (Fuerteventura)	10.09.2001	12	2	DM 660	DM 1.955	

						135
--	--	--	--	--	--	-----

N1 (Fuerteventura)	19.08.2002	7	3	EUR 308	EUR 798	136
M. (Formentera)	09.09.2002	10	2	EUR 395	EUR 975	

						137
--	--	--	--	--	--	-----

P1 (USA, Florida)	03.07.2003	7	1	EUR 777	EUR 671	138
M. (Formentera)	14.09.2003	10	2	EUR 370	EUR 913	

8. Der von Herrn S. L. beantragten Beiladung zum vorliegenden Verfahren war nicht nachzukommen. Das Finanzgericht kann nach § 60 Abs. 1 Satz 1 der FGO von Amts wegen oder auf Antrag andere zum Verfahren beiladen, deren rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt werden, insbesondere solche, die nach den Steuergesetzen neben dem Steuerpflichtigen haften. Herr L. beruft sich für die von ihm begehrte Beiladung auf ein gegen ihn geführtes Ermittlungsverfahren der Staatsanwaltschaft E-Stadt (1 Js 2/xx). Zwar dürfte jenes Verfahren einen etwaigen Verstoß gegen Arbeitgeberpflichten im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme von Reiseleistungen aus dem "S1-Partner-Club"-Programm durch Expedienten zum Gegenstand haben (lohnsteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Pflichten). Allerdings genügt allein dieser

Umstand nicht, um ein rein steuerrechtliches Interesse am Ausgang des hier anhängigen Verfahrens zu begründen. Zudem genügt für eine Interessenberührung i.S. von § 60 Abs. 1 Satz 1 FGO die bloß faktische Wirkung eines Urteils auf andere, gleich gelagerte Fälle nicht aus (BFH-Urteil vom 22.12.2005 VII B 115/05, BFHE 211, 417, BStBl II 2006, 331; Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 60 FGO Rdnr. 16). Dass Herr L. für die hier streitigen Steuerbeträge als (ehemaliger) Geschäftsführer der Arbeitgeberin der Klägerin als Haftender in Anspruch genommen wurde und sich somit eine Beiladung aus § 60 Abs. 1 Satz 1 FGO ergeben könnte, ist ebenfalls nicht dargetan und aus den Akten nicht ersichtlich.

9. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 und § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. 140
Insoweit war zu berücksichtigen, dass die der Klägerin zuzurechnenden geldwerten Vorteile aus der Inanspruchnahme von Reiseleistungen aus dem "S1-Partner-Club"-Programm sowohl hinsichtlich des Aufenthalts ab 14.09.2003 im S1-Hotel M. auf Formentera als auch hinsichtlich der Kürzung der Katalogpreise um die hierin enthaltene Vermittlungsprovision zu mindern waren.

10. Die Revision war nicht zuzulassen. Zulassungsgründe i.S. von § 115 Abs. 2 FGO liegen 141
nicht vor. Die Zuordnung der Inanspruchnahme der Vorteilsgewährungen aus dem "S1-Partner-Club"-Programm zum steuerpflichtigen Arbeitslohn eines Expedienten erfolgte auf Grundlage höchstrichterlich geklärter Rechtsprechungsgrundsätze.