

# Bonusmeilen: Steuerpflichtiger Sachbezug, jedoch keine Lohnsteuerpflicht

Der Verwaltungsgerichtshof hat nunmehr die Rechtsfrage der Steuerpflicht von Bonusmeilen entschieden. Er kommt zur Auffassung, dass Bonusmeilen zwar grundsätzlich einen steuerpflichtigen Sachbezug darstellen. Im Einklang mit der sonstigen Judikatur ist ein Zufluss des Sachbezugs jedoch erst bei Verwendung der Bonusmeilen für einen Freiflug gegeben. Da der Sachbezug von dritter Seite zufließt, ist die Versteuerung im Veranlagungsweg durchzuführen. Daher ergibt sich keine Verpflichtung des Dienstgebers zum Einbehalt von Lohnsteuer und zur Abfuhr von Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberzuschlag.

## 1. Bisheriger Rechtsgang

Vom UFS (Außenstelle Graz) wurden zur Frage der Bonusmeilen in den Jahren 2007 und 2008 zwei Entscheidungen getroffen:

Sowohl im Fall der Entscheidung vom 25. 10. 2007, RV/0113-G/05, als auch der Entscheidung vom 29. 1. 2008, RV/0309-G/05, hat der UFS auf Steuerpflicht der Bonusmeilen erkannt und den Arbeitgeber im Haftungsweg zur Lohnsteuer, DB und DZ in Anspruch genommen. Die diesbezüglichen Berufungen wurden daher abgewiesen.

Gegen beide Bescheide wurde jeweils völlig unabhängig voneinander Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Die Beschwerde zur UFS-Entscheidung aus 2007 ist dem Autor nicht bekannt. Aus der vom VwGH zitierten Berufung lässt sich jedoch ableiten, dass das grundsätzliche Vorliegen eines Sachbezugs nicht bestritten wurde. Relativiert wurde vermutlich nur, dass kein Sachbezug vom Dienstgeber gewährt wurde und dieser daher auch nicht im Haftungsweg in Anspruch genommen werden könnte.

Die VwGH-Beschwerde zur UFS-Entscheidung aus 2008 ist dem Autor hingegen bestens bekannt.

In der Beschwerde wurde zunächst eine Vielzahl von Argumenten gegen die Annahme eines Sachbezugs dargebracht, wobei sich der Beschwerdeführer hier auf die Literatur stützen konnte.<sup>1)</sup> Aus den dargestellten Überlegungen ergab sich freilich in eventu, dass der Vorteil von dritter Seite gewährt worden und die genaue Verwendung der Bonusmeilen überhaupt nicht bekannt ist. Sohin wäre jedenfalls ein Haftungsbescheid gegenüber dem Dienstgeber rechtswidrig.

## 2. Entscheidung des VwGH

### 2.1. Ergangene Erkenntnisse

Der VwGH hat nun über beide Beschwerden entschieden. Zunächst wurde die zeitlich vorgelagerte Beschwerde aus 2007 durch Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts erledigt.<sup>2)</sup>

Aufgrund des gleichartigen Sachverhalts und der gleichen Rechtsfrage wurde über die Beschwerde aus 2008 mit einem nach § 12 Abs 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat unter Verweis

gemäß § 43 Abs 2 2. Satz VwGG entschieden.<sup>3)</sup> Die Entscheidungsgründe finden sich aus diesem Grund im erstgenannten VwGH-Erkenntnis.

### 2.2. Sachbezug

Der VwGH geht davon aus, dass der Vorteil, der sich aus dem Einsatz von anlässlich von Dienstreisen erworbenen Bonusmeilen für private Zwecke ergibt, durch das Dienstverhältnis veranlasst ist (Verweis auf *Doralt*, EStG, § 25 Tz 91, Stichwort Bonusmeilen).

Der Vorteil sei in diesen Fällen durch das Dienstverhältnis veranlasst, sodass er beim Dienstnehmer im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen ist. Zu den Bezügen und Vorteilen gemäß § 25 EStG gehören alle Einnahmen.

Eine weitere inhaltliche Auseinandersetzung erfolgt – leider – nicht.

Im angeführten zweiten Verfahren wurden nämlich folgende Argumente vorgebracht:

Zum einen sei unter Verweis auf die Judikatur des BFH<sup>4)</sup> zu prüfen, ob tatsächlich der Veranlassungszusammenhang gegeben sei, also ein finaler Zusammenhang zwischen Vorteilsgewährung von dritter Seite und Dienstverhältnis des Dienstnehmers gegeben sei.

Wenn daher ein Kunde des Dienstgebers dem Dienstnehmer eine Incentive-Reise zukommen lässt, dann ist diese insofern durch das Dienstverhältnis veranlasst, als der Kunde sich weiterhin gute Beziehungen zum Dienstgeber – auch vermittelt des Kontakts zum Dienstnehmer – wünscht. Der BFH hat zu Recht darauf abgestellt, ob der Dienstnehmer vernünftigerweise die Zuwendung als Frucht seiner Leistung für den Dienstgeber ansehen muss.

Es wurde sowohl in der Literatur als auch in der Beschwerde gezeigt, dass bei Bonusmeilen im Regelfall dieser Zusammenhang fehlt. Selbstverständlich gibt es eine kausale Verknüpfung des Dienstverhältnisses mit den Bonusmeilen: Ohne Dienstverhältnis wäre der Dienstnehmer nicht für den Dienstgeber auf einem Dienstflug gewesen, sodass er ex logo auch keine Bonusmeilen für diesen Flug hätte erwerben können.

Entscheidend ist aber nicht der kausale, sondern der finale Zusammenhang. Das Luftfahrtunternehmen gewährt die Bonusmeilen nicht deshalb, weil der Dienstnehmer ein bestimmtes Dienstverhältnis hat, sondern ausschließlich, weil er als

1) Vgl. hierzu *Prodingner*, Bonusmeilen als Sachbezug?, SWK 26/2002, 695; *ders.*, Steuerfreie Trinkgelder – steuerpflichtige Sachbezüge von dritter Seite, SWK 22/2005, 653; *ders.*, VfGH zu Trinkgeldern – Auswirkung auf Bonusmeilen, SWK 31/2008, 827. Vgl. zu den einzelnen Argumenten unten in der Stellungnahme.

2) VwGH 29. 4. 2010, 2007/15/0293.

3) VwGH 29. 4. 2010, 2008/15/0152.

4) BFH 5. 7. 1996, VI R 10/96; vgl. hierzu auch *Prodingner*, SWK 26/2002, 695 mit weiteren Hinweisen auf die Judikatur und mit tiefer gehender Diskussion.

einzig teilnahmeberechtigte natürliche Person möglichst oft mit der Luftlinie fliegen soll. Ob dies ein privater Flug ist, ein Dienstflug oder sonst irgendeine Art von Flug, ist für das die Bonusmeilen gewährende Flugunternehmen völlig irrelevant. Es handelt sich um nichts anderes als eine Werbemaßnahme zur Kundenbindung.

Damit beantwortet sich auch die vom UFS rhetorisch aufgeworfene Frage, womit – außer dem Dienstverhältnis – die Gewährung von Bonusmeilen denn sonst zusammenhängen soll. Zum einen muss nicht für jede Zuwendung eine Gegenleistung gefunden werden. Es kommt bei Werbemaßnahmen nur allzu typisch vor, dass gewisse Zuwendungen erfolgen, um künftige Gegenleistungen, in concreto also die Inanspruchnahme des Luftfahrtunternehmens, zu erreichen. Zwischen Zuwendung und aktueller Leistung besteht eben kein Synallagma bzw ist eine Leistung gar nicht gegeben. Anders gewendet mag man den konkret durchgeführten Flug, für den Bonusmeilen erworben werden, als Auslöser für die Gewährung der Meilen ansehen. Entscheidend ist aber wiederholend nicht, ob dieser Flug privat oder dienstlich veranlasst ist. Daher ist das Dienstverhältnis im Sinne des finalen Veranlassungszusammenhangs eben nicht Auslöser für die Gewährung der Bonusmeilen.

Insofern scheint auch kein Sachbezug vorzuliegen.

Des Weiteren wurde vor dem UFS (und auch vor dem VwGH) die Steuerbefreiung für Trinkgelder nach § 3 Abs 1 Z 16a EStG releviert. Es sei per Größenschluss und im Sinne des Gleichheitsgrundsatzes nicht verständlich, warum Trinkgelder, die wie Bonusmeilen ex definitione von dritter Seite gewährt werden, aber in einer viel engeren Relation zum Dienstverhältnis stehen, steuerfrei sein sollen, während Bonusmeilen steuerpflichtig sind. Der UFS hat diesen Einwand mit dem Hinweis auf das – damals laufende – Gesetzesprüfungsverfahren durch den VfGH abgetan. Nunmehr hat aber wie bekannt der VfGH<sup>5)</sup> die Verfassungskonformität der Steuerfreiheit für Trinkgelder bestätigt. Damit wird aber der Wertungswiderspruch umso klarer. Es bestehen daher nach wie vor Bedenken, dass im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz Sachbezüge von dritter Seite für Bonusmeilen nicht dann steuerpflichtig sein können, wenn Trinkgelder steuerfrei sind. Dies ergibt sich auch aus der Argumentation des VfGH: Zum einen wurde auf Basis der Gesetzesmaterialien erkannt, dass die Besteuerung auf der Ebene des einzelnen Dienstnehmers überaus kompliziert und mit einem hohen Verwaltungsaufwand verbunden sei. Genau dies gilt aber auch für Bonusmeilen.<sup>6)</sup> Zum anderen hat der VfGH<sup>7)</sup> Trinkgelder als insofern atypische Einkünfte bezeichnet, als diese zwar im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen (ohne dieses käme es nicht zur Leistung von Trinkgeldern),<sup>8)</sup> die Zuwendung aber doch außerhalb desselben erfolge.<sup>9)</sup>

Darüber hinaus wurde mit der gleichen Argumentation eines Größenschlusses und Bedenken im Hinblick auf eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes auch die Befreiung nach § 3 Abs 1 Z 21 EStG (geldwerter Vorteil aus der unentgeltlichen

oder verbilligten Beförderung der Arbeitnehmer und der Angehörigen bei Beförderungsunternehmen) releviert. Erhält der Dienstnehmer eines Luftfahrtunternehmens im Rahmen seines Dienstvertrags neben seinem laufenden Gehalt eine gewisse Anzahl von Freiflügen zugestanden, so liegt völlig unstrittig ein vom Dienstgeber gewährter Sachbezug vor, der ebenso unstrittig einkommensteuerbar sein muss. Nur durch die zitierte Norm wird die Besteuerung hintangehalten.

Nicht verständlich ist daher, wieso der Dienstnehmer einen grundsätzlichen Vorteil aus dem Dienstverhältnis nicht versteuern muss, während ein Nicht-Dienstnehmer, der wie gezeigt in einem sehr weiten und nur kausalen Zusammenhang zu einem Dienstverhältnis einer vom Luftfahrtunternehmen verschiedenen Person einen Vorteil von Bonusmeilen durch das Luftfahrtunternehmen erhält, diesen besteuern muss.

Auf all diese bekannten Argumente ist der VwGH leider überhaupt nicht eingegangen und hat die Qualität der Bonusmeilen als Sachbezug ohne weitere Begründung festgestellt.

Dabei könnte auch mitgespielt haben, dass ohnedies durch die nachfolgende Frage des Lohnsteuerabzugs etc sich im Ergebnis für die jeweiligen Bescheide die Einstufung als nicht entscheidungsrelevant erwiesen hat, da die zugrunde liegenden Bescheide des UFS als rechtswidrig aufzuheben waren.

### 2.3. Haftungsbescheid

Der VwGH hält hiezu eingangs die Rechtsgrundlagen fest, wonach Arbeitslohn von dritter Seite nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegt, sondern im Veranlagungsweg zu erfassen sei.<sup>10)</sup> Ebenso gebe es keine Verpflichtung zur Entrichtung von DB und DZ.

Der VwGH erteilt hernach der Argumentation des UFS eine Absage, wonach aus § 1009 ABGB abgeleitet werden kann, dass der Dienstnehmer als Besorger für den Dienstgeber auftritt und ihm daher sämtliche Vorteile anlässlich der Geschäftsbesorgung herausgeben muss. Dazu zählten auch Bonusmeilen. Mit genau dieser Argumentation ist der UFS auch zur Auffassung gekommen, dass kein Entgelt von dritter Seite vorlag, da die Vorteilszuwendung im Verzicht auf den Herausgabeanspruch durch den Dienstgeber erblickt wurde.

Allerdings sei nach den Teilnahmebedingungen klar verboten, die Bonusmeilen an dritte Personen abzutreten. Somit könne dem Dienstgeber gegebenenfalls der Anspruch zukommen, zu verlangen, dass der Dienstnehmer Bonusmeilen für weitere dienstliche Flüge einsetzt. Zwar ergebe sich in anders gelagerten Fällen, zB bei von Dritten bezahlten Provisionen und Schmiergeldern, durchaus ein Herausgabeanspruch. Nach der ständigen Judikatur des VwGH unterliegen auch derartige Zahlungen von dritter Seite nicht dem Lohnsteuerabzug.

Weiters führt der VwGH sehr konsequent seine Judikaturlinie zum Zufluss von Einkünften fort: Er zitiert zunächst die Rechtsprechung zur Konvertierung von Fremdwährungsdarlehen sowie zu Aktienoptionen und führt aus, dass die jeweiligen Vorteile erst bei Realisierung zufließen. Bonusmeilen würden daher erst dann einen Vorteil darstellen, wenn diese tatsächlich für einen Privatflug verwendet würden. Dabei sei zu bedenken, dass gewisse Mindestmeilen erworben werden müssten, diese nicht abtretbar seien und im Allgemeinen nach 36 Monaten wieder verfallen. Somit lasse sich erst im Zeitpunkt der Einlösung der Vorteil in Geld ausdrücken. Auch lasse sich erst bei

10) Verweis auf VwGH 7. 12. 1994, 91/13/0171.

5) VfGH 25. 9. 2008, G 19/08. Vgl hiezu *Sutter*, Trinkgeldbefreiung hält vor dem Verfassungsgerichtshof, ÖStZ 2008/1031.

6) Vgl näher dazu 2.3. und 3.

7) Vgl 2.1.2 des Erk.

8) Dies betont also die kausale Seite, die – zum Unterschied zur finalen Seite – auch bei Bonusmeilen gegeben ist.

9) Genauso wie bei den Bonusmeilen; dort ist der „Zusammenhang“ ein noch viel weiterer. Während bei Berufen wie zB Kellner und Friseur der Kunde davon ausgeht, dass der Mitarbeiter Dienstnehmer des Restaurants bzw Friseurs ist, ist dies dem Luftfahrtunternehmen nicht bekannt oder spielt jedenfalls keine Rolle.

der Einlösung feststellen, ob die Bonusmeilen für private oder berufliche Zwecke Verwendung gefunden haben.

Abschließend führt der VwGH aus, dass es in verfassungskonformer Interpretation über die Verpflichtungen gemäß §§ 78 und 82 EStG hinausginge, wollte man vom Dienstgeber verlangen, dass dieser den Erwerb und die konkrete Verwendung der Bonusmeilen durch einen Dienstnehmer laufend überwacht.

Der Argumentation des VwGH ist vollinhaltlich zuzustimmen: Das Eintreten eines Vorteils hängt mit verschiedensten Faktoren zusammen, die mit der schlichten Frage beginnen, ob der Dienstnehmer überhaupt an einem Vielfliegerprogramm teilnimmt und bei Fragen enden, nach welchen Verfahren (zB FIFO, gewichteter Durchschnitt) privat und dienstlich erworbene Bonusmeilen auf privat und dienstlich durchgeführte Flüge anzurechnen wären. Damit kann ein automatischer Vorteilszufluss an den Dienstnehmer nicht stattfinden. Der VwGH hat auch den unsubstantiierten Überlegungen des UFS, wonach es sehr wohl einen Handel mit Bonusmeilen gäbe, dahin gehend eine Absage erteilt, dass ein Handel allenfalls mit Gutscheinen stattfinde, Bonusmeilen aber schon nach den Vertragsbedingungen nicht abgetreten werden dürfen und daher aufgrund der namentlichen Zuordnung zum Fluggast eine Abtretung auch gar nicht praktisch durchführbar wäre.

Somit ist die Schlussfolgerung, es liegt – vorbehaltlich der (Gegen-)Argumente nach Punkt 2.2. – ein Vorteil von dritter Seite vor, der dann zur steuerlichen Veranlagung führt, nur konsequent. Sihin kann den Dienstgeber keine Pflicht zum Einbehalt von Lohnsteuer und auch keine Pflicht zur Abfuhr von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag treffen. Gleiches gilt natürlich für die Frage der Sozialversicherung. In der Praxis hat sich dieses Problem oftmals nicht gestellt, da die vielfiegenden Geschäftsleute mit ihren Bezügen oftmals über der Höchstbemessungsgrundlage der Sozialversicherung waren.

### 3. Zusammenfassung und Ausblick

Der VwGH<sup>11)</sup> hat festgestellt, dass dem Dienstnehmer auf einem Dienstflug gewährte Bonusmeilen einen Sachbezug aus dem

11) VwGH 29. 4. 2010, 2007/15/0293; VwGH 29. 4. 2010, 2008/15/0152.

Dienstverhältnis darstellen. Eine weitere Auseinandersetzung mit Gegenargumenten ist nicht erfolgt.

Der VwGH hat weiters festgestellt, dass dieser Vorteil von dritter Seite (dem Luftfahrtunternehmen) zufließt und daher nicht dem Dienstgeber direkt zuzuordnen ist. Auch aus § 1009 ABGB (Herausgabepflicht) ergäbe sich nichts anderes, da zum einen eine Abtretung der Bonusmeilen gar nicht zulässig sei, zum anderen auch bei der Frage der Herausgabe von Provisionen und Schmiergeldern nach der Judikatur diese im Veranlagungsweg zu erfassen sind.

Der VwGH hat auch das Problem des Entstehens und des Verbrauchs der Bonusmeilen erkannt und beschrieben, den Zufluss des Vorteils erst bei Einlösung der Bonusmeilen gesehen und judiziert, dass die Feststellung und Verfolgung des Entstehens und der Verwendung von Bonusmeilen dem Dienstgeber nicht als Ausfluss seiner Pflichten nach dem EStG übertragen werden darf.

Die Haftungsbescheide bezüglich Lohnsteuer bzw Abfuhr von DB und DZ waren daher als rechtswidrig aufzuheben.

Für die Zukunft wird daher fraglich sein, wie die Finanzverwaltung in dieser Frage zu verfahren gedenkt: Müssten doch beim einzelnen Dienstnehmer umfangreiche Ermittlungen durchgeführt werden und das ganze durchaus schwierige Verfahren des konkreten Zuflusses eines Vorteils aus dem Dienstverhältnis bei einer Vielzahl von Steuerpflichtigen vollzogen werden.<sup>12)</sup> Betrachtet man daher die unter Punkt 2.2. dargestellten Argumente gegen das Entstehen eines Sachbezugs, nämlich die Steuerfreiheit von Trinkgeldern und die Steuerfreiheit von Gratisbeförderungen für Dienstnehmer von Beförderungunternehmen, so bietet sich die praktische Lösung an, auch die gegenständlichen Bonusmeilen per gesetzlicher Anordnung steuerfrei zu stellen. Diesfalls wären auch die Argumente im Hinblick auf die Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes hintangehalten und ein großes administratives Problem einfach und stringent erledigt.

12) Nochmals sei auf die Ausführungen in den Gesetzesmaterialien zur Einführung der Steuerbefreiung von Trinkgeldern verwiesen.



#### Der Autor:

Dr. Christian Prodingler ist selbständiger Steuerberater in Wien. Daneben ist er als Lektor an mehreren FH und als Seminarvortragender tätig, weiters Mitglied des Fachsenates der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.

#### Publikationen des Autors:

Prodingler  
**Einführung in das Steuerrecht**  
5. Aufl, Wien 2009, 384 Seiten  
Preis: 38,- €  
Bestellnummer: 79.09.05  
ISBN: 978-3-7007-4390-3

