

Vielfliegerprogramme

Bonusmeilen als Sachbezug?

Steuerpflichtiger Sachbezug bei Bonusmeilen nur in bestimmten Fällen darstellbar

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

In den letzten Wochen sind die Vielflieger-Bonusprogramme der Fluglinien ins Gespräch gekommen. Es wurde behauptet, dass derartige Bonusmeilen einen steuerpflichtigen Sachbezug darstellen. In der Folge werden die entsprechenden Voraussetzungen überprüft. Es zeigt sich, dass die Steuerpflicht nicht ohne weiteres anzunehmen ist.

1. Einleitung Ausgelöst wurde die Diskussion durch einen angeblichen politischen Skandal in Deutschland. Deutsche Politiker sollen Bonusmeilen, die sie auf dienstlichen (und daher nicht von ihnen selbst bezahlten) Flügen erworben haben, für private Zwecke verwendet haben. Dies hat auch zu einzelnen Rücktritten geführt.

Auch in Österreich wurde über die Medien breit diskutiert, unter welchen Voraussetzungen Politiker dienstlich erworbene Bonusmeilen privat verwenden dürfen.

In weiterer Folge ist eine Diskussion entflammt, inwieweit derartige Bonusmeilen bei den Dienstnehmern des Unternehmens, für das ein Flug ausgeführt wurde, einen steuerpflichtigen Sachbezug auslösen. Dazu Stellung genommen und die Steuerpflicht bejaht haben Steuerexperten, der Präsident der Kammer der Wirtschaftstreuhandler und ein Wiener Universitätsprofessor. Die Diskussion wurde bisher in den Medien geführt.

2. Charakterisierung der Bonus-Meilen-Programme und Firmenkundenrabatte

Vielfliegerprogramme (Bonus-Meilen-Programme) sind in den letzten Jahren bei Luftfahrtlinien gebräuchlich geworden¹⁾. Darüber hinaus finden sich dem Grunde nach ähnliche Programme auch bei anderen Unternehmen, so etwa in der Telecom-Branche.

Vielfliegerprogramme werden stets nur an natürliche Personen vergeben. Bezugsberechtigt ist stets nur jene Person, die einen bestimmten Flug auch ausgeführt hat. Für einen derartigen Flug werden je nach der Fluglänge und der Flugkategorie entsprechende „Bonusmeilen“ gutgeschrieben. Da die Bonusmeilen in keinem direkten Verhältnis zur tatsächlichen Flugstrecke stehen, handelt es sich letztlich um Gutpunkte für bestimmte Flüge.

Die Teilnahme an einem derartigen Vielfliegerprogramm geschieht durch Anmeldung zu diesem Programm, wodurch der Partizipant eine entsprechende Karte erhält und als Teilnehmer des Systems geführt wird. Gegen Vorweis der Karte wird nun dem einzelnen Partizipanten für einen bestimmten Flug ein bestimmtes Meilenguthaben gutgebucht. Dabei ist völlig unerheblich, wer den entsprechenden Flug bezahlt hat, auf wen die Rechnung lautet etc. Wie erwähnt, werden die Bonusmeilen dem jeweiligen Flugteilnehmer dann gutgeschrieben, wenn er auch Teilnehmer des Vielfliegerprogrammes ist.

Der Abschluss der Teilnahme eines derartigen Vielfliegerprogrammes steht daher im völligen Belieben des einzelnen Teilnehmers. Die Teilnahme ist unabhängig von der Art der gewählten Flüge (berufliche oder private Flüge, selbstbezahlte oder fremdbezahlte Flüge) sowie letztlich auch völlig unabhängig von der Anzahl der durchgeführten Flüge. Auch jemand, der nur ein einziges Mal einen Kurzstreckenflug durchführt, kann sich für das Programm durchaus anmelden.

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien.

1) In der Folge nach den Bestimmungen derartiger Programme samt Auskünften hiezu.

Ein Bonusflug wird jedoch nicht schon durch die Teilnahme an einem einzigen Flug ausgelöst; vielmehr bedarf es einer gewissen Meilenanzahl, um bestimmte Flüge (wiederum gestaffelt nach bestimmten Kategorien und Zielen) gratis verwenden zu können. Auch sind sämtliche gutgeschriebenen Meilen üblicherweise mit einem „Verfallsdatum“ ausgestattet, sodass nach einiger Zeit (z. B. nach 36 Monaten) diese Meilen, so sie nicht genutzt werden können, verfallen.

Um das Verfallen von Flugmeilen hintanzuhalten, wird immer mehr dazu übergegangen, dem Partizipanten auch für relativ geringe Meilengutschriften kleine Prämien, etwa in Form von Spirituosen oder Weinen etc., gutzuschreiben.

Der Zweck dieses Programmes erscheint evident:

Es soll der einzelne Flugteilnehmer durch die Ermöglichung der Erzielung von Freiflügen an die entsprechende Luftlinie gebunden werden. Selbstverständlich wird der Flugteilnehmer die grundsätzliche Entscheidung, mit welcher Fluglinie er ein bestimmtes Ziel anfliegt, zunächst nach üblichen Kriterien treffen. Entscheidend wird also die gewünschte Abflugszeit bzw. Ankunftszeit sein, darüber hinaus die Sicherheit der Flugzeuge, das Service an Bord usw. Um nun aber bei vergleichbaren Leistungen einen Zusatzanreiz zu bieten, ermöglicht die Teilnahme an einem bestimmten Programm dem Flugteilnehmer eben die Erzielung von Freiflügen über die Gutschrift von Bonusmeilen, sodass er tendenziell jene Fluglinie wählen wird, bei der er an einem Vielfliegerprogramm teilnimmt. Darüber hinaus werden auch gewisse weitere Begünstigungen, so etwa der Zutritt zu besseren Lounges am Boden, gewährt. Selbstverständlich bleibt es jedem Teilnehmer überlassen, auch bei Vielfliegerprogrammen anderer Fluglinien teilzunehmen.

Es ergibt sich daher zusammenfassend, dass der Sinn des Vielfliegerprogrammes keinesfalls ist, bestimmte Unternehmen enger an die Fluglinie zu binden, etwa indem ihnen Preisnachlässe, so auch in Form von Naturalrabatten (Freiflügen) gewährt werden. Vielmehr soll der einzelne Flugteilnehmer völlig unabhängig von seiner beruflichen Stellung, Unternehmenszugehörigkeit etc. möglichst mit allen seinen Flügen (für verschiedene Dienstnehmer, für verschiedene Auftraggeber, im privaten Bereich) gewonnen werden.

Darüber hinaus – und völlig getrennt von den Vielfliegerprogrammen – werden auch Unternehmen an die Fluglinien gebunden. Präziser wird hier jene Person, die den wirtschaftlichen Aufwand eines Fluges trägt, ihn also auch bezahlt, durch ein Rabattsystem an das Flugunternehmen gebunden. Jene Unternehmen, die entsprechend große Mengen an Flügen abnehmen, erhalten entsprechende Rabatte. Offensichtlich werden diese Rabatte üblicherweise nicht in Form von Naturalrabatten (also etwa durch Freiflüge in Relation zu bestimmten abgenommenen Flügen) gewährt, sondern vielmehr durch einen bestimmten prozentuellen Preisnachlass.

Entsprechende Programme sind wiederum völlig unabhängig von den Personen, die den Flug tatsächlich benützen. Entscheidend ist nur, dass das Unternehmen, mit dem ein entsprechender Rabattvertrag abgeschlossen worden ist, den Flug auch ankauft. Dabei mögen in den Verträgen durchaus Klauseln enthalten sein, dass die Vertragspartner die Flüge nur durch jene Personen durchführen lassen dürfen, die in einem bestimmten Naheverhältnis zu ihnen stehen, etwa deren Angestellte sind.

Damit zeigt sich aber schon, dass die beiden Programme sowohl von ihrem Zweck als auch von ihren Auswirkungen letztlich relativ unabhängig sind:

So wird ein Unternehmer, der keine Rabatte bei bestimmten Fluglinien erhält, es im Großen und Ganzen seinen Angestellten überlassen, mit welchen Fluglinien diese Dienstreisen antreten. Der Angestellte mag wieder eine Fluglinie (auch) danach auswählen, ob er an ihrem Vielfliegerprogramm partizipiert.

Erhält der Unternehmer jedoch von einer bestimmten Fluglinie großzügige Rabatte, so wird er darauf drängen oder gar vorschreiben, dass Dienstflüge mit dieser Fluglinie durchgeführt werden müssen. Dies gilt dann für den Dienstnehmer völlig unabhängig davon, ob er bei keiner Luftlinie oder aber einer anderen Luftlinie Partizipant eines Vielfliegerprogrammes ist. Er mag nun allenfalls danach trachten, bei der vom Dienstgeber gewünschten Linie Partizipant zu werden. Dem Unternehmer, den hier einzig seine Rabatte interessieren werden, ist jedoch völlig egal, ob der Dienstnehmer hier Bonusmeilen gutgeschrieben erhält oder nicht.

Darüber hinaus wird der Dienstgeber die Bonusmeilengutschrift des einzelnen Flugteilnehmers oft gar nicht erfahren: Wie dargestellt, ist die Meilengutschrift eine Sache, die einzig und allein den konkreten Flugteilnehmer berührt. Dieser erhält nach Bekanntgabe seiner Daten die entsprechenden Meilen gutgeschrieben. Der Dienstgeber hat dabei weder Vorteile in Form von zusätzlichen Rabatten zu erhalten noch drohen ihm Nachteile, so etwa eine Kürzung seiner Rabatte, wenn zusätzlich Bonusmeilen in Anspruch genommen werden.

3. Steuerpflicht eines Sachbezuges

Diskutiert wird nun, ob eine derartige Meilengutschrift zu einer steuerpflichtigen Einnahme führt. Die Diskussion wurde vor allem bei Dienstnehmern geführt, die im Auftrag des Dienstgebers eine bestimmte Dienstreise durchführen. Wie zu zeigen sein wird, gelten die Überlegungen aber mutatis mutandis auch für Personen, die nicht in einem Dienstverhältnis stehen.

Nach § 15 Abs. 1 EStG liegen Einnahmen vor, wenn Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile zufließen. Nach § 15 Abs. 2 EStG sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung, sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Daraus ergibt sich also, dass nicht nur Geldbezüge, sondern auch in Sachwerten gewährte Zusatzbezüge einen steuerpflichtigen Ertrag auslösen.

Wenn daher ein Dienstgeber einem Dienstnehmer ein bestimmtes Gehalt zahlt, so ist dieses zweifelsohne steuerpflichtig. Erhält der Dienstnehmer darüber hinaus noch eine Dienstwohnung gratis zur Verfügung gestellt, darf er einen Firmen-PKW auch privat nützen und kann er bestimmte Waren, die der Dienstgeber herstellt, deutlich verbilligt beziehen, so stellen die sich ergebenden Vorteile weitere Bezüge aus dem Dienstverhältnis dar, die entsprechend steuerpflichtig sind.

Dies ist auch evidenterweise richtig: Sämtliche Vorteile, die ein Dienstnehmer im Rahmen des Synallagmas des Dienstverhältnisses bezieht, müssen der Steuerpflicht unterliegen.

Die hier zu diskutierende Frage ist also, ob die Gutschrift von Bonusmeilen im Rahmen der dargestellten Vielfliegerprogramme für einen Dienstnehmer einen Sachwertbezug im Sinne von § 15 EStG auslöst.

Darüber hinaus ist aber auch an jene Fallkonstellationen zu denken, in denen etwa ein Vertragspartner eines Dienstgebers den Flug eines Dienstnehmers bezahlt, wenn sich der Dienstnehmer dafür Bonusmeilen gutschreiben lässt.

Weiters ist auch an den Fall zu denken, in dem ein Werkunternehmer im Auftrag seines Auftraggebers einen Flug unternimmt, der vom Auftraggeber bezahlt wird. Man denke etwa an Flüge von Beratern wie Rechtsanwälten, die diese im Auftrag und durch Bezahlung durch den Auftraggeber durchführen.

Letztlich ist auch daran zu denken, dass ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens Flüge durchführt, sich als Partizipant des Vielfliegerprogrammes dafür Meilen gutschreiben lässt und diese Meilen später privat nützt.

Es sei vorweggenommen, dass letztlich in den meisten Fallkonstitutionen eine einheitliche Antwort gefunden werden kann und muss.

4. Steuerpflicht der Bonusmeilen

Nach ganz herrschender Auffassung wird unter den geldwerten Vorteilen im Sinne von § 15 Abs. 2 EStG jeder messbare Vorteil erfasst²⁾. Die meisten Erörterungen finden sich in jenen Fallkonstellationen, in denen der Dienstgeber seinem Dienstnehmer gewisse Vorteile gewährt.

Darüber hinaus ist ein Vorteil auch dann steuerpflichtig, wenn er zwar nicht vom Dienstgeber, aber von dritter Seite gewährt wird und dem Dienstnehmer zufließt. Beispiele hierfür sind etwa Trinkgelder und Incentive-Reisen für Arbeitnehmer³⁾. Der praktische Unterschied liegt dabei eben nicht in der Steuerpflicht des Bezuges selbst, sondern in der Abwicklung: Bei einem vom Dienstgeber gewährten Vorteil wird der Vorteil der Lohnsteuer unterworfen, während bei einem von dritter Seite gewährten Vorteil der Veranlagungsweg zu wählen ist.

Es ergibt sich daher, dass zwischen dem Dienstverhältnis und der Vorteilsgewährung ein kausaler Zusammenhang gegeben sein muss, der jedoch auch finale Elemente trägt. Der Dienstgeber gewährt dem Dienstnehmer einen bestimmten Vorteil, der sich letztlich ausschließlich aus dem Dienstverhältnis und der Arbeitspflicht des Dienstnehmers erklärt.

Wenn daher etwa Dienstnehmer verbilligten Treibstoff in einem Wirtschaftshof des Dienstgebers beziehen konnten, andere Personen als Dienstnehmer jedoch derartige Vorteile nicht lukrieren konnten, liegt ein steuerpflichtiger Bezug vor. Von einem Vorteil aus Dienstverhältnissen kann nämlich nur dann nicht gesprochen werden, wenn solche nicht nur den Arbeitnehmern, sondern auch Nichtbediensteten gewährt werden, wie z. B. Groß- und Dauerkunden zugestandene Rabatte⁴⁾.

Ebenso hat der VwGH⁵⁾ für den Fall einer Dienstwohnung eines ausländischen Geschäftsführers, der allerdings seinen Hauptwohnsitz nach Österreich verlegt hatte, entschieden, dass dadurch ein steuerpflichtiger Sachbezug vorliegt, da die Zurverfügungstellung der Wohnung auch im Interesse des Geschäftsführers liegt, der in Österreich seiner Tätigkeit nachgeht und seine Familie in Österreich hat. Eine Inanspruchnahme der Wohnung „im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers“, was der Zurechnung als geldwerten Vorteil entgegenstehen könnte, sei nicht zu erblicken⁶⁾. Ebenso hat der VwGH in einem weiteren Erkenntnis⁷⁾ judiziert, dass eine freie Dienstwohnung nur dann keinen geldwerten Vorteil darstellt, wenn der Arbeitnehmer sie „ausschließlich“ im Interesse des Arbeitgebers in Anspruch nimmt.

Aus einem weiteren Erk. des VwGH⁸⁾ ergibt sich, dass die Steuerpflicht des Sachbezuges davon abhängt, ob er seine Ursache im Dienstverhältnis findet. Gibt ein EVU verbilligten Strom an in einer bestimmten Nähe zum Werk wohnende Personen (mögen dies auch überwiegend Dienstnehmer sein) verbilligt ab, so sei zu prüfen, ob nur das räumliche Naheverhältnis (dann kein steuerpflichtiger Sachbezug) oder vielmehr das Dienstverhältnis entscheidend sei.

Als erstes Zwischenresultat ergibt sich, dass der geldwerte Vorteil bei einem Sachbezug möglichst weit auszulegen ist und ein Sachbezug nur dann ausgeschlossen wird,

²⁾ Vgl. z. B. *Doralt*, § 15 Tz. 8 ff.; *Hofstätter/Reichel*, § 15 Rz. 6 Pkt. 1 ff.; LStR § 15 Rz. 138.

³⁾ Vgl. *Doralt*, § 15 Tz. 13 mit Verweis auf *Preis*, RdW 1987, 135.

⁴⁾ Vgl. VwGH 19. 9. 1995, 91/14/0240.

⁵⁾ VwGH 28. 9. 1983, 82/13/0238.

⁶⁾ Zitat des VwGH m. V. a. *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, Einkommensteuerhandbuch, § 15 Anm. 6.

⁷⁾ VwGH 19. 3. 1985, 84/14/0149.

⁸⁾ VwGH 8. 10. 1963, 1131/62.

wenn der unentgeltliche oder verbilligte Bezug im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers lag.

Letztlich bedeutsam – und dem diskutierten Thema auch nahestehend – ist die Judikatur zu den Incentive-Reisen⁹⁾. Bedeutsam ist hier das Erkenntnis des BFH 5. 7. 1996, VI R 10/96, BStBl. 1996 II 545 f. In diesem Fall wurde der Geschäftsführer des Dienstgebers von einem Geschäftspartner des Dienstgebers zu einer vorwiegend touristisch ausgerichteten Japanreise eingeladen. Der BFH hat die Steuerpflicht – durchaus zu Recht – bejaht.

Er führt zunächst allgemein aus, dass Arbeitslohn jeder geldwerte Vorteil ist, der durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist¹⁰⁾. Ebenso wird festgehalten, dass die Zuwendungen Dritter Arbeitslohn darstellen können¹¹⁾. Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH war bei Zuwendungen Dritter ein Veranlassungszusammenhang zwischen Vorteil und Dienstverhältnis dann anzunehmen, wenn der Arbeitnehmer einen erhaltenen Vorteil wirtschaftlich als Frucht seiner Dienstleistung für den Arbeitgeber betrachtet. Der BFH hat diese Aussage nun dahin gehend erweitert, dass die Zuwendung eines Dritten dann durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, wenn der Arbeitnehmer sie vernünftigerweise als Frucht seiner Leistung für den Arbeitgeber ansehen muss. Im konkreten Fall sei dargelegt worden, dass der Geschäftsführer vom Partner des Dienstgebers nur deshalb zu der Reise eingeladen worden sei, weil er maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsbeziehungen zwischen Dienstgeber und Geschäftspartner gehabt hat.

Daher ist der Vorteil dem Dienstnehmer gerade deshalb zugeflossen, weil er ein Dienstverhältnis mit dem Dienstgeber gehabt hat. Mit anderen Worten hätte der Geschäftspartner den Geschäftsführer also nicht eingeladen, wenn dieser nicht in einer direkten Beziehung zum Dienstgeber gestanden wäre.

Das Dienstverhältnis muss daher den zusätzlichen Vorteil direkt veranlasst haben; der BFH spricht auch von „Veranlassungszusammenhang“.

Daraus folgt aber im Umkehrschluss, dass es nicht ausreicht, wenn dem Dienstnehmer ein gewisser Vorteil von einem Dritten zufließt. Steht dieser Vorteil nämlich in keinem Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis, ist er also nicht als Ausfluss des Dienstverhältnisses zu betrachten, liegt eben kein steuerpflichtiger Bezug vor.

Damit bietet sich aber schon die im Regelfall richtige Lösung für Bonusmeilen an:

Unstrittig erhält der Dienstnehmer, der einen Flug im Auftrag des Dienstgebers durchführt, die Bonusmeilen als Partizipant eines Vielfliegerprogrammes nur deshalb gutgeschrieben, weil überhaupt ein Flug zustande kommt. Hätte ihn daher der Dienstgeber nicht auf eine Dienstreise geschickt und somit keinen Flug bezahlt, wäre logischerweise auch eine Meilengutschrift nicht zu erzielen gewesen.

Unter Umständen mag der Dienstgeber für die Bezahlung dieses Fluges auch einen gewissen Rabatt als Großkunde des Flugunternehmens erhalten haben.

Nichtsdestotrotz ist die Steuerpflicht eines Dienstbezuges nicht gegeben:

Es fehlt hier offensichtlich am Veranlassungszusammenhang. Der Dienstnehmer ist im ausschließlichen Interesse des Dienstgebers tätig geworden; nur weil die Reise dienstlich notwendig und vom Dienstgeber angeordnet war, hat er sie auch durchgeführt und wurden klarerweise die Kosten für diese Reise vom Dienstgeber übernommen. Insoweit liegt die Dienstreise auch im ausschließlichen Interesse des Dienstgebers.

⁹⁾ Vgl. nochmals *PreisI*, RdW 1987, 135 m. w. N.

¹⁰⁾ Vgl. die Verweise auf BFH 17. 12. 1982, VI R 75/79, BStBl. II 1983, 39; 11. 3. 1988 VI R 106/84, BStBl. II 1988, 726; 2. 2. 1990 VI R 15/86, BStBl. II 1990, 472.

¹¹⁾ Verweis auf BFH 23. 10. 1992, VI R 62/88, BStBl. II 1993, 117.

Da ein Flug innerhalb des Vielfliegerprogrammes durchgeführt wurde, hat der Dienstnehmer als Partizipant des Programmes auch entsprechende Bonusmeilen gutgeschrieben erhalten. Ihm fließt daher insofern ein Vorteil zu, als ihm (irgendwann) hierfür ein Gratisflug zur Verfügung steht. Dieser Vorteil wird also vom Flugunternehmen dem Dienstnehmer zugewendet, insofern also von einem Dritten.

Wie oben bei der Beschreibung der Programme ausführlich gezeigt, erhält der Dienstnehmer die Meilengutschrift nicht deshalb, weil das Flugunternehmen in irgendeiner Relation zum Dienstgeber steht. Das Flugunternehmen berücksichtigt nicht einmal, wer den Aufwand des Fluges wirtschaftlich getragen hat; es stellt vielmehr nur darauf ab, wer als Flugteilnehmer auftritt. Die Dienstnehmereigenschaft des Dienstnehmers wird dem Flugunternehmen im Regelfall auch nicht bekannt sein. Auch wenn allenfalls klar ist, dass ein bestimmtes Unternehmen das Flugticket bezahlt, heißt dies noch lange nicht, dass der den Flug Ausführende auch tatsächlich Dienstnehmer des Unternehmens ist. Es könnte ja auch ein Geschäftsfreund oder ein Berater den Flug durchführen bzw. könnte es auch sein, dass der Dienstgeber nur in Vorlage für die Flugkosten tritt und diese an den den Flug tatsächlich Ausführenden weiterverrechnet.

Auch aus Sicht des Dienstgebers liegt keine Zuwendung vor: wie beschrieben, hängt die Meilengutschrift aus Sicht des Dienstgebers nicht von der Verwendung einer bestimmten Fluglinie ab. Vielmehr steht es im alleinigen Entscheidungsbereich des Dienstnehmers, ob er einem bestimmten Vielfliegerprogramm beitrifft oder nicht. Der Dienstgeber wird über diese Entscheidung im Regelfall nicht informiert sein.

Somit unterscheidet sich der Fall grundlegend vom verbilligten Warenbezug, den ein Dienstnehmer deshalb bei einem Dritten erhält, da er Dienstnehmer des Dienstgebers ist. In diesem Fall hat nämlich im Regelfall der Dienstgeber eine Vereinbarung mit dem Unternehmer getroffen, wonach seine Mitarbeiter einen verbilligten Bezug durchführen dürfen. Dem hat der Unternehmer in der Hoffnung auf weitere Geschäftsbeziehungen, aufgrund des höheren Einkaufsvolumens, das einen Großkundenrabatt rechtfertigt, oder aus anderen wirtschaftlichen Überlegungen auch zugestimmt.

Im Fall der Bonusmeilen fehlt es jedoch an der Verbindung zwischen Dienstgeber und Luftfahrtunternehmen. Die Bonusmeilen werden aufgrund eines Flugantrittes bestimmten Personen völlig unabhängig von ihrer Dienstnehmereigenschaft, von der Bezahlung des Fluges und von der Menge der abgenommenen Flüge gutgeschrieben.

Natürlich entsteht auch ein gewisser Vorteil für das Luftfahrtunternehmen dadurch, dass die Partizipanten des Vielfliegerprogrammes möglicherweise ihren Dienstgeber darauf drängen werden, bestimmte Luftlinien benützen zu dürfen. Grundsätzlich ist hier der Zusammenhang zwischen „Sachbezug“ und Dienstverhältnis noch immer ein derart weiter, dass die Steuerpflicht des Dienstverhältnisses mangels Veranlassungszusammenhang nicht anzunehmen ist.

Zur Steuerpflicht kann es jedoch in gewissen Konstellationen kommen:

Zum einen ist denkbar, dass der Flugteilnehmer Dienstnehmer des Luftfahrtunternehmens ist. Soweit er nur aufgrund dieser Stellung als Dienstnehmer verbilligte Flüge erhält, ist selbstverständlich von einem steuerpflichtigen Sachbezug auszugehen. Sollte ein Dienstnehmer jedoch (neben oder anstatt eines verbilligten Bezuges) auch Bonusmeilen gutgeschrieben erhalten und sollten diese Bonusmeilen nach den genau gleichen Bestimmungen wie für jede andere Person errechnet werden, so ist die Steuerpflicht wiederum zu verneinen. In diesem Fall werden die Bonusmeilen eben nicht wegen des Dienstverhältnisses, sondern wegen der Inanspruchnahme der Flugleistung gutgeschrieben¹²⁾.

¹²⁾ Vgl. hiezu die schon zitierte Entscheidung des VwGH 8. 10. 1963, 1131/62.

Weiters ist eine Steuerpflicht dann denkbar, wenn das Vielfliegerprogramm mit dem Dienstgeber derart abgestimmt ist, dass es quasi eine Paketlösung darstellt. Erhält beispielsweise der Dienstgeber gewisse Großkundenrabatte und organisiert im Rahmen dieses Vertrages mit dem Flugunternehmen auch gleich Vielfliegerkarten für die einzelnen Mitarbeiter, die vielleicht über das normale Vielfliegerprogramm weitere Vorteile erhalten, entscheidet sohin der Dienstnehmer gar nicht mehr über die Teilnahme am Programm, sondern wird sie ihm quasi im Rahmen der Paketlösung aufgezwungen, so entsteht ein derart starker Veranlassungszusammenhang, dass in diesem Fall die Steuerpflicht bejaht werden könnte. Abzuwägen wird freilich sein, ob nicht in Wirklichkeit der Dienstnehmer im Rahmen des Vielfliegerprogrammes nur den gleichen Vorteil erhält, den er auch dann bekommen würde, wenn der Dienstgeber keine weiteren Bemühungen gesetzt hätte.

5. Praktische Anwendungsprobleme

Wollte man – wie von der Finanzverwaltung dem Vernehmen nach intendiert – die Steuerpflicht bejahen, ergeben sich auch diverse Abwicklungsprobleme:

5.1. Entstehen des Anspruches auf Freiflug

Wie erwähnt führt erst eine gewisse Anzahl von Bonusmeilen zum Entstehen eines Anspruches auf Freiflug. Es ist daher problematisch, die Steuerpflicht von Meilen schon zunächst zu bejahen, da diese unter Umständen verfallen und nie zu einem Anspruch führen.

Es wird daher letztlich zu unterscheiden sein: Erhält der Dienstnehmer derart viele Bonusmeilen, dass er Flüge gratis durchführen könnte, nimmt er diese aber nicht in Anspruch, ist ihm ein Vorteil grundsätzlich zugeflossen, auf den er eben wieder verzichtet hat. Daher wäre – bei grundsätzlicher Bejahung – Steuerpflicht gegeben.

Erwirbt der Dienstnehmer jedoch weniger Bonusmeilen als für eine Mindestprämie überhaupt notwendig, erscheint die sofortige Steuerpflicht problematisch.

5.2. Zufluss bei Gratisflug

Dem Vernehmen nach will das BMF daher eine Versteuerung eines Sachbezuges erst im Moment des Gratisfluges durchführen. Dies ist zwar vordergründig die einfachere Lösung, die allerdings deshalb auf Bedenken stoßen muss, da wie erwähnt in verschiedenen Fallkonstellationen der Anspruch des Dienstnehmers eindeutig entstanden ist und ihm daher in diesem Zeitpunkt der Vorteil zugeflossen sein müsste. Eine ungleiche Besteuerung dieses Ertrages wäre daher auch im Vergleich zu anderen Dienstnehmern, die andere Vorteile aus dem Dienstverhältnis (z. B. nur ein Gehalt) erhalten, aus Sicht des Gleichheitsgrundsatzes bedenklich.

5.3. Quellensteuer

Da der Vorteil eindeutig von einem Dritten, nämlich dem Flugunternehmen zufließt, wäre er auch nicht im Rahmen der Lohnsteuer, sondern im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen. Dies zeitigt natürlich das praktische Problem, dass die Erfassung der Bonusmeilen nur äußerst schwierig möglich wäre und einen hohen administrativen Aufwand nach sich zöge.

Daher wird angedacht, allenfalls eine Quellensteuer einzuheben, mit der (unter Umständen) der Anspruch bereits als versteuert gilt.

Diesfalls müsste nach einer Variante das Flugunternehmen vom Partizipanten die Quellensteuer (praktisch wohl spätestens bei Flugantritt, wenn der ausgenützte Flug den Sachbe-

zug auslösen soll) verlangen und dann an das Finanzamt abführen¹³⁾. Insofern wäre natürlich das Bonusprogramm für den Partizipanten viel teurer (weil steuerpflichtig) geworden. Weiters verkompliziert die Quellensteuer die praktische Abwicklung.

Alternativ könnte das Flugunternehmen die Steuer für den Partizipanten übernehmen, wodurch auch die Steuer zum Sachbezug würde. Auch dies ist problematisch: Zum einen müsste im Falle der Bejahung des Sachbezuges erst bei Ausnützung des Gratisfluges das Flugunternehmen eine völlige Neukalkulation durchführen. Momentan kostet betriebswirtschaftlich ein Gratisflug offensichtlich nicht den vollen Flugpreis (auch wenn dies der Vorteil für den Dienstnehmer sein mag), sondern vielmehr nur die variablen Kosten, die wohl relativ gering sind¹⁴⁾. Die Quellensteuer bemisst sich aber vom Sachbezug, der offensichtlich dem Wert des Fluges, also dem Flugpreis, entspricht. Muss daher das Flugunternehmen von diesem Wert beispielsweise 25 % Quellensteuer (zzgl. der „Steuer auf die Steuer“) an das Finanzamt abführen, so führt dies zu einer echten und viel höheren Kostenbelastung des Flugunternehmens, die daher über das Entstehen des Anspruches neu zu kalkulieren wäre.

Argumentiert man jedoch das Entstehen des Anspruches erst bei Erfüllung eines gewissen Mindestgutschriftstandes, dann aber mit jeder Gutschrift, so wird die Regelung vollends unpraktikabel. Zum einen müsste das Flugunternehmen die bisherigen Meilengutschriften und Verbräuche jeweils kalkulieren und danach die Quellensteuerpflicht entscheiden. Darüber hinaus wäre auch Quellensteuer abzuführen, ohne dass der Dienstnehmer einen Gratisflug in Anspruch nimmt. Dies mag zwar theoretisch unbedeutend sein¹⁵⁾. Praktisch stellt sich aber die Frage, warum ein Unternehmen Quellensteuern abführen sollen, die letztlich zu einer Kostenbelastung des Unternehmens führen, wenn der Dienstnehmer zwar die Bonusmeilen gutgeschrieben erhält, unter Umständen aber gar kein Interesse an ihrer Einlösung hat und daher der Zweck des Vielfliegerprogrammes, die Bindung des Kunden an das Luftfahrtunternehmen, gar nicht aufgegangen ist.

Rechtspolitisch sei bemerkt, dass die entsprechenden Probleme wohl zu einer Verschärfung der Situation bei Flugunternehmen führen, was bei dem gegebenen wirtschaftlichen Umfeld dieser Branche sicherlich zusätzlich schwierig ist.

6. Zusammenfassung

Bei Vielfliegerprogrammen erhalten die den Flug tatsächlich in Anspruch nehmenden Personen als Partizipanten des Programmes so genannte Bonusmeilen gutgeschrieben, die ab einer gewissen Höhe im Rahmen eines Freifluges eingelöst werden können.

Erhält der Dienstnehmer für einen Dienstflug derartige Meilen gutgeschrieben, so könnte ein steuerpflichtiger Sachbezug vorliegen, da dieser Begriff weit auszulegen ist und auch Vorteile, die durch einen Dritten zugewendet werden, umfasst.

Es wurde jedoch gezeigt, dass im Regelfall in dieser Konstellation ein von der Rechtsprechung geforderter Veranlassungszusammenhang zwischen Zuwendung des Vorteils durch den Dritten (Gutschrift der Bonusmeilen durch das Luftfahrtunternehmen) und Dienstverhältnis nicht gegeben ist. Somit dürfte auch keine Steuerpflicht für die Bonusmeilen entstehen.

Darüber hinaus wurde auf praktische Probleme bei der allfälligen Umsetzung der Steuerpflicht, so das Entstehen des Anspruches und der Einhebung einer Quellensteuer, hingewiesen.

¹³⁾ Verlangt man vom Partizipanten die Quellensteuer schon bei der Meilengutschrift (also je nach der Rechtsmeinung zum Zufluss des Sachbezuges), bedeutet dies wohl wirtschaftlich das Ende jedes Vielfliegerprogrammes.

¹⁴⁾ Unterstellt man, dass der Gratisflug nicht nur freie Kapazitäten ausnützt, sondern einen anderen Flug „kostet“, so wären auch diese Opportunitätskosten einzukalkulieren.

¹⁵⁾ Vgl. obige Überlegungen zum Entstehen des Anspruches und somit zur Steuerpflicht des Sachbezuges.