

Sachbezug**VfGH zu Trinkgeldern – Auswirkung auf Bonusmeilen****Die Entscheidung des VfGH zur Steuerfreiheit von Trinkgeldern lässt auch Rückschlüsse auf die Behandlung von Bonusmeilen zu**

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Privatpersonen können sich für Vielfliegerprogramme anmelden und erhalten dann für ihre Flüge so genannte Bonusmeilen. In Diskussion steht, ob diese Bonusmeilen, wenn sie auf Dienstflügen erworben werden, einen steuerpflichtigen Sachbezug des Dienstnehmers auslösen. Diesbezüglich hat der UFS Graz in zwei Entscheidungen¹⁾ die Steuerpflicht bejaht. Gegen die Bescheide wurde Beschwerde an den VfGH erhoben. Einen Einfluss auf diese Entscheidung mag die nunmehr ergangene Entscheidung des VfGH²⁾ haben.

1. Rechtliche Grundlage

Bei den Bonusmeilen wurde als Hauptargument gegen die Steuerpflicht stets angeführt, dass auf Basis der Judikatur des BFH ein Veranlassungszusammenhang zwischen der Gewährung der Bonusmeilen und dem Dienstverhältnis des Dienstnehmers nicht gegeben sei. Der Dienstnehmer erhält nämlich von einem Flugunternehmen Bonusmeilen für seine Flüge völlig unabhängig davon gutgeschrieben, ob er überhaupt Dienstnehmer ist oder nicht, ob ein bestimmter Flug als Dienstnehmer oder als Privatperson durchgeführt wird und wer diesen Flug letztlich bezahlt. Auch wurde in den Verfahren nachgewiesen, dass kein Bezug zum Dienstgeber, so etwa zu Rabattierungen der Flüge bei hoher Inanspruchnahme, gegeben ist.

Nach der Judikatur des BFH ist die Steuerpflicht des Sachbezuges dann gegeben, wenn ein fremder Dritter – dieser liegt ja hier vor – dem Dienstnehmer einen Vorteil zuwendet, der sich nur aus dessen Dienstverhältnis zum Dienstgeber erklärt. Es wurde nachgewiesen, dass bei den Bonusmeilen ein derartiger Veranlassungszusammenhang nicht gegeben ist.

Auch wurde Argumenten entgegengetreten, wonach der Dienstnehmer die Bonusmeilen arbeitsrechtlich zwingend dem Dienstgeber herauszugeben hätte.

In der Berufung (und auch in der VfGH-Beschwerde) wurde weiters argumentiert, dass sich die Steuerfreiheit von Bonusmeilen auch aus der korrekten Anwendung des Gleichheitsgrundsatzes ergebe. Zum einen seien nämlich nach § 3 Abs. 1 Z 21 EStG geldwerte Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung der eigenen Arbeitnehmer steuerbefreit. Zum anderen seien nach § 3 Abs. 1 Z 16a EStG ortsübliche Trinkgelder steuerbefreit.

Freiflüge der eigenen Dienstnehmer stehen nun völlig unstrittig in einem deutlich engeren Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis als die gegenständlichen Bonusmeilen. Befreit daher der Gesetzgeber die grundsätzlich einen Sachbezug darstellenden Freiflüge des Dienstnehmers von der Steuer, so muss er unter Anwendung des Gleichheitsgrundsatzes auch Freiflüge befreien, die nicht in einem Zusammenhang zum Dienstverhältnis stehen (Größenschluss: *argumentum a maiori ad minus*).

Hinsichtlich der Steuerbefreiung für Trinkgelder ergibt sich, dass diese *ex definitione* nicht vom Dienstgeber, sondern von einem Dritten gewährt werden. Der Dritte wird im

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien.

¹⁾ 25. 10. 2007, RV/0113-G/05; 29. 1. 2008, RV/0309-G/05.

²⁾ 25. 9. 2008, G 19/08.

Regelfall das Trinkgeld aber letztlich auch wegen des Zusammenhanges mit dem Dienstverhältnis des Dienstnehmers zum Dienstgeber gewähren. Ihm ist also sozusagen klar, dass der Dienstnehmer eine Leistung für den (vom Dritten beauftragten) Dienstgeber erbringt, die er nun belohnen will. Bei Trinkgeldern ist also der Sachverhalt hinsichtlich der Gewährung durch Dritte den Bonusmeilen vergleichbar; der Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis ist bei Trinkgeldern aber stärker. Eine Gleichbehandlung verlangt daher auch hier die Steuerfreiheit der Bonusmeilen schon aus dieser Überlegung. Der UFS Graz hat in der zweiten genannten Entscheidung dieses Argument mit dem bloßen Hinweis auf das ohnedies beim VfGH laufende Gesetzesprüfungsverfahren abgetan.

Abschließend sei noch erwähnt, dass die Ermittlung des konkreten Vorteiles aus einem Dienstverhältnis bei Bonusmeilen, so man einen solchen annehmen wollte, außerordentlich kompliziert ist.³⁾ Auf die sonstige Literatur sei zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.⁴⁾

2. Entscheidung des VfGH

Der VfGH hat nunmehr – entgegen den Bedenken im Einleitungsbeschluss – die Verfassungskonformität von § 3 Abs. 1 Z 16a EStG bestätigt.⁵⁾ In Punkt 2.1.2. der Entscheidung führt der VfGH aus, dass das Trinkgeld die Wurzel im direkten Verhältnis Arbeitnehmer – Kunde hat. Es handle sich letztlich um ein freigebiges Verhalten des Kunden. Trinkgelder stehen daher zwar im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis, ihre Zuwendung erfolgt aber doch letztlich außerhalb desselben. Bei derartigen Leistungen sei der rechtspolitische Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers größer als bei jenen, auf die ein Rechtsanspruch des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber besteht.

Nach Punkt 2.1.3. komme dazu, dass die steuerliche Erfassung dieser Einkünfte unstrittig auf besondere Vollzugsprobleme stößt. Eine Erfassung der in Rede stehenden Einkünfte würde ein intensives Eindringen in die private Sphäre der Arbeitnehmer erfordern. Die Erfassung der Trinkgelder in einer Pauschalierung sei nach Auffassung der Bundesregierung nicht gangbar; es müsse daher im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegen, mit einer vollständigen Steuerbefreiung zu reagieren (siehe Punkt 2.1.4.).

Vor diesem Hintergrund kommt der VfGH (Punkt 2.1.5.) zusammenfassend zum Ergebnis, dass angesichts der qualitativen Besonderheiten ein rechtspolitischer Spielraum bestehe, eine realitätsgerechte Erfassung der Einkünfte mit vertretbarem Aufwand nicht verwirklicht sei und deshalb mit einer Steuerbefreiung reagiert werden könne.

3. Schlussfolgerungen

Wie bereits unter Punkt 1. gezeigt, sind die gegenständlichen Bonusmeilen Trinkgeldern als Bezug von dritter Seite vergleichbar, aber vom Dienstverhältnis noch weiter entfernt als Trinkgelder.

Wenn der VfGH unter Punkt 2.1.2 zwar den Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis darstellt, die Zuwendung aber außerhalb desselben erkennt, muss dies umso mehr für Bonusmeilen gelten. Wie bereits mehrfach gezeigt, wendet das Flugunternehmen die Bonusmeilen dem Flugkunden völlig unabhängig von dessen Dienstnehmereigenschaft zu, ja weiß über diese oftmals gar nicht Bescheid.

Selbst wenn man Trinkgelder und Bonusmeilen gleichsetzen würde, wäre unter dem Gleichheitsgrundsatz und dem Leistungsfähigkeitsprinzip daher die Steuerfreiheit auch

³⁾ Vgl. *Schuster/Aigner*, Vielflieger und deren steuerliche Sorgen, SWK-Heft 14/2006, S 449.

⁴⁾ *Prodingler*, Bonusmeilen als Sachbezug? SWK-Heft 26/2002, S 695; *ders.*; Steuerfreie Trinkgelder – steuerpflichtige Sachbezüge von dritter Seite, SWK-Heft 22/2005, S 653.

⁵⁾ Siehe hierzu die ausführliche Besprechung und berechtigte Kritik von *Laudacher* in diesem Heft, S 821.

für Bonusmeilen anzusetzen. Betont sei, dass die Argumente des VfGH für Bonusmeilen aufgrund deren größerer „Entfernung“ vom Dienstverhältnis und des nicht gegebenen Veranlassungszusammenhangs umso mehr die Steuerfreiheit bewirken müssen.

Ebenso mag es zutreffend sein, dass die Ermittlung der Höhe von Trinkgeldern praktisch schwierig ist. Allerdings sind Trinkgelder von dritter Seite letztlich problemlos auch nicht über den Dienstgeber, sondern direkt beim Dienstnehmer im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu erfassen. Für den Dienstnehmer ist es aber ein Leichtes, die Höhe der Trinkgelder zu ermitteln – er wird diesen Betrag sicherlich wissen. Schwierig ist nur der konkrete Nachweis durch die Finanzbehörden.

Es sei nun dahingestellt, ob es rechtspolitisch sinnvoll sein kann, Schwierigkeiten in der Ermittlung durch eine Steuerfreistellung hintanzuhalten. Konsequenterweise weitergedacht müsste ja in allen Branchen, in denen der Selbständige oder Gewerbetreibende Bar-einnahmen verzeichnet und diese leicht verschleiern kann, aufgrund der unstrittigen Ermittlungsschwierigkeiten der Behörde gegenüber anderen Branchen eine Steuerfreiheit gewährleistet werden. Es bleibt zu hoffen, dass dieses Ergebnis nicht ernsthaft vertreten werden wird.

Will man Bonusmeilen aber als Teil des Sachbezuges der Lohnsteuer unterwerfen, wie dies bisher auch geschah, so muss man als Dienstgeber sehr wohl Ermittlungen beim Dienstnehmer vornehmen, die „*ein intensives Eindringen in die private Sphäre des betreffenden Arbeitnehmers*“⁶⁾ erfordern. Zu ermitteln ist ja, ob der Dienstnehmer überhaupt an einem Vielfliegerprogramm teilnimmt, welche Meilen ihm gutgeschrieben worden sind, in welchem Verhältnis er welche Meilen für Dienstflüge oder Privatflüge verwendet hat, welche Grenzwerte wann überschritten worden sind etc.

Die vom BMF⁷⁾ getätigten Ausführungen, wonach keine Bedenken bestehen, wenn der Sachbezug pauschal mit 1,5 % der Bonuswerte vermittelnden Aufwendungen geschätzt wird, sind daher auch unter der Judikatur des VfGH abzulehnen: Zunächst ist mangels exakter Kenntnis schon nicht klar, welche Aufwendungen Bonuswerte überhaupt vermitteln. Darüber hinaus ist ein Pauschalwert von 1,5 % eine Pauschalierung, die von den tatsächlichen Gegebenheiten in beide Richtungen deutlich abweichen kann. Die Bundesregierung selbst hat aber derartige Pauschalierungen als realitätsverzerrend und den Verwaltungsaufwand nicht verringernd (nämlich wegen der zu erwartenden Anträge auf Gegenbeweise) abgelehnt. Daher kann für die Bonusmeilen hier nichts anderes gelten.

Abschließend sei nochmals betont, dass die Steuerfreiheit für Dienstflüge von Mitarbeitern eines Beförderungsunternehmens entweder selbst verfassungswidrig ist oder aber zur Steuerfreiheit von Bonusmeilen führen muss.

⁶⁾ So der VfGH in Punkt 2.1.3.

⁷⁾ Vgl. die Ergänzung der LStR 2002, Rz. 222d.

Steuerbefreiung i. Z. m. begünstigter Auslandstätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 i. d. F. AbgÄG 2005 sind Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe für eine begünstigte Auslandstätigkeit von ihren Arbeitgebern beziehen, unter bestimmten Voraussetzungen von der Einkommensteuer befreit. In einem ausführlichen Beitrag widmet sich Andreas *Walch* in der Oktober-Ausgabe der SWI dieser Bestimmung, beleuchtet die Tatbestandsvoraussetzungen im Detail und analysiert deren Verhältnis zum EU- sowie zum DBA-Rechtsbestand.