

Besteuerung von Bonusmeilen

Philipp Moritz

- I. Sachverhalt**
- II. Rechtsfragen**
- III. Argumente**
 - A. Einkommensteuerpflicht
 - B. Zeitpunkt des Zuflusses
 - C. Lohnsteuerpflicht
- IV. Falllösung**

I. Sachverhalt

Während der Lohnsteuerprüfung einer GmbH stellte der Prüfer fest, dass im Zeitraum Jänner 1999 bis Dezember 2003 einige Dienstnehmer die bei Dienstreisen angesammelten Bonusmeilen im Rahmen des Vielfliegerprogramms Miles & More für private Flüge verwendet haben. Zum besseren Verständnis des Falles wird das damals gültige Vielfliegerprogramm der Austrian Airlines (Miles & More) in seinen wesentlichen Punkten skizziert:¹

Miles & More ist ein Kundenbindungsprogramm, das private Kunden an eine bestimmte Fluglinie binden will. Zur Teilnahme sind ausschließlich natürliche Personen berechtigt. Juristische Personen und Personengesellschaften sind von der Teilnahme ausgeschlossen. Um Bonusmeilen zu erhalten, ist es wesentlich, dass der Teilnehmer den Flug tatsächlich antritt. Gutgeschriebene Meilen können erst ab einer Überschreitung einer gewissen Grenze eingelöst werden. Überdies verfallen sie nach Ablauf von 36 Monaten. Ein Handel mit Bonusmeilen ist nicht möglich und auch nicht erlaubt.

II. Rechtsfragen

Zuerst stellt sich die Frage, ob Bonusmeilen der Steuerpflicht unterliegen. Gem § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Bezug oder Vorteil muss, egal ob Geld- oder Sachleistung, dem Empfänger wegen seines Dienstverhältnisses zugekommen sein.² Zu diesen Bezügen gehören alle Geld- und geldwerten Vorteile iSd § 15 Abs 1 EStG. Jeder in Geld messbare Vorteil wird als Einnahme erfasst.³ Entscheidend ist also, ob der Vorteil seine Wurzel im Dienstverhältnis hat und ob er einen geldwerten Vorteil darstellt.⁴

Wenn eine Steuerpflicht bejaht wird, dann muss geklärt werden, wann die Steuerschuld entsteht. Gem § 19 Abs 1 EStG gilt für außerbetriebliche Einkünfte und damit auch für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit das Zuflussprinzip.⁵ Einnahmen sind einem Steuerpflichtigen zugeflossen, wenn er tatsächlich und rechtlich darüber verfügen kann.⁶ Es stellt sich also die Frage, ob die Bonusmeilen bereits mit Gutschrift auf dem Meilenkonto oder erst mit ihrer Einlösung zugeflossen sind.

1 Vgl *Vondrak*, GES 2008, 328; *Wagner*, FJ 2010, 207; oV, ARD 6054/12/2010, 11.

2 Vgl *Jakom/Lenneis*, EStG⁵ § 25 Rz 1. Siehe auch *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988 § 25 Tz 2.

3 Vgl *Jakom/Lenneis*, EStG⁵ § 15 Rz 8. Siehe auch *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988 § 25 Tz 2.

4 Vgl VwGH 7.10.2003, 99/15/0257; 27.1.2011, 2010/15/0198.

5 Vgl *Schuster*, SWK 2008, S 49.

6 Vgl *Doralt*, EStG¹² (2008) § 19 Tz 8.

Ob der Arbeitgeber per Lohnsteuerabzug oder der Arbeitnehmer im Wege der Veranlagung die Steuer zu zahlen hat, hängt davon ab, ob es sich um eine Lohnzahlung oder eine Leistung Dritter handelt. Gem § 78 EStG ist der Arbeitgeber verpflichtet, die Lohnsteuer bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Für die korrekte Einbehaltung haftet der Arbeitgeber gem § 82 EStG. Die Haftung entfällt allerdings, wenn der Bezug von dritter Seite erhalten wird.⁷ Die Haftung des Arbeitgebers entfällt selbst dann, wenn dieser davon Kenntnis hat und dies sogar befürwortet.⁸ Eine Haftung kann lediglich dann gegeben sein, wenn die Leistung des Dritten eine Verkürzung des Zahlungsweges ist oder wenn der Dritte eine Schuld des Arbeitgebers beim Arbeitnehmer begleitet.⁹ Arbeitslohn von dritter Seite unterliegt demnach nicht dem Lohnsteuerabzug, sondern ist im Wege der Veranlagung zu erfassen. Auch die Entrichtung der Lohnnebenkosten entfällt für den Arbeitgeber.¹⁰

III. Argumente

A. Einkommensteuerpflicht

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit liegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer die Bonusmeilen für berufliche Zwecke einlöst (zB Dienstreise), die Meilen verfallen lässt (also nicht einlöst) oder der Arbeitnehmer die Gratsmeilen dem Arbeitgeber zur Verfügung stellt (zB für die Nutzung durch andere Arbeitnehmer, sofern die Nutzungsbedingungen dies erlauben).¹¹

Für eine Steuerpflicht bei Bonusmeilen, die anlässlich von Dienstreisen gesammelt und für private Flüge verwendet werden, spricht, dass diese durch das Dienstverhältnis veranlasst sind. Ohne dieses Verhältnis würden keine Meilen gesammelt werden können. Das Arbeitsverhältnis ist also kausal für die gutgeschriebenen Bonusmeilen.¹² Durch diese gesammelten Meilen können verbilligte Flüge in Anspruch genommen werden. Diese Kostenersparnis stellt einen Vorteil dar, der seine Wurzel im Dienstverhältnis hat, und wäre deshalb beim Dienstnehmer im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG zu erfassen.¹³

7 Vgl *Doralt*, EStG¹⁵ (2011) § 82 Tz 14.

8 Vgl VwGH 28.5.1998, 96/15/0215.

9 Vgl VwGH 24.6.2007, 2007/14/0028 und VwGH 28.5.1998, 96/15/0215.

10 Vgl VwGH 29.4.2010, 2007/15/0293 sowie *Wagner*, FJ 2010, 208.

11 Vgl *Patka*, BÖB 43/2010, 46.

12 Flüge, die Dienstnehmer in Zusammenhang mit ihrer nichtselbständigen Arbeit tätigen und deren Kosten sie selbst zu tragen haben, führen vice versa zu Werbungskosten und sind steuerrechtlich ebenfalls relevant. Vgl idZ auch *Petrovic*, Ausgabenabzug bei gemischt veranlassten Reisen, in diesem Band.

13 Vgl oV, ARD 6054/12/2010, 11.

Für eine Steuerpflicht spricht zudem, dass die Meilen grundsätzlich dem Arbeitgeber zustehen. Nach § 1009 ABGB kann vom Arbeitnehmer verlangt werden, die durch dienstliche Flüge erworbenen Bonusmeilen im Arbeitgeberinteresse einzusetzen. Verzichtet der Arbeitgeber jedoch auf die ihm zustehenden Meilen, dann könnte ein im Dienstverhältnis begründeter Vorteil vorliegen, der dem Dienstnehmer vom Dienstgeber zugewendet wird.¹⁴

Zu einer anderen Lösung könnte man allerdings gelangen, wenn man nicht auf einen kausalen Zusammenhang abstellt, sondern auf einen finalen. Klarerweise besteht ein kausaler Zusammenhang zwischen dem Dienstverhältnis und den Bonusmeilen. Ohne Dienstverhältnis wäre der Dienstnehmer nicht auf Dienstreise gegangen und hätte so keine Meilen erwerben können. Allerdings könnte der finale Zusammenhang fehlen, der entscheidend ist.¹⁵ Das Luftfahrtunternehmen gewährt die Bonusmeilen nicht deshalb, weil der Dienstnehmer ein Dienstverhältnis hat, sondern nur, weil er als natürliche Person möglichst oft mit der Fluggesellschaft fliegen soll. Es ist aber egal, ob es sich dabei um einen privaten oder geschäftlichen Flug handelt, denn Bonusmeilen sind nur eine Werbemaßnahme zur Kundenbindung. Anders gesagt, man erhält die Meilen, weil man fliegt und nicht weil man in einem Dienstverhältnis ist.¹⁶ Bestärkt wird das durch die Teilnahmebedingungen des Miles & More-Vielfliegerprogramms. Diese richten sich ausschließlich an natürliche Personen. Wenn der Arbeitgeber eine juristische Person ist, ist es diesem sogar rechtlich unmöglich, Flugmeilen direkt gutgeschrieben zu bekommen.¹⁷ Anders würde es sich verhalten, wenn sich die Fluggesellschaft weiterhin eine gute Geschäftsbeziehung mit dem Dienstgeber wünscht und deshalb die Bonusmeilen einem Dienstnehmer zukommen lässt, der die Geschäftsbeziehung pflegt. Besteht also kein finaler Zusammenhang, spricht das dafür, dass keine Steuerpflicht besteht.¹⁸

14 Vgl UFS 25.10.2007, RV/0113-G/05. Vgl auch BA 9 AZR 500/05, wo das deutsche Bundesarbeitsgericht entschieden hat, dass Arbeitnehmer grundsätzlich die erworbenen Bonusmeilen im Arbeitgeberinteresse einsetzen müssen. Das Gericht stellt dabei auf § 667 dBGB ab, der mit der österreichischen Norm des ABGB (§ 1009) vergleichbar ist.

15 Bereits *Ruppe* in *Söhn* 131 ff kritisierte, dass der kausale Zusammenhang nicht ausreicht. Aufwendungen oder Einnahmen, die zwar durch den Beruf verursacht sind, zu ihm aber keine innere Beziehung aufweisen, sind nicht der beruflichen Sphäre zuordenbar. Dies wird ganz besonders deutlich, wenn man sich folgendes Beispiel anschaut: Findet der Steuerpflichtige auf einer Dienstreise eine gefüllte Geldtasche und behält deren Inhalt, dann ist die Dienstreise zwar kausal für den Vermögenszuwachs (wenn er nicht auf Dienstreise gegangen wäre, dann hätte er auch keine Geldbörse gefunden). Dennoch ist diese Vermögensmehrung nicht dem Beruf zuzuordnen, weil jeder innere (finale) Zusammenhang fehlt.

16 Vgl *Prodingner*, ÖStZ 2010, 311 f.

17 Vgl *Vondrak*, GES 2008, 328.

18 Vgl *Prodingner*, ÖStZ 2010, 311; Vgl auch BFH 5.7.1996, VI R 10/96 wo der BFH darauf abstellt, ob der Dienstnehmer die Zuwendung als Frucht seiner Leistung für den Dienstnehmer ansehen muss.

B. Zeitpunkt des Zuflusses

Wird davon ausgegangen, dass eine Steuerpflicht besteht, dann ist der Zeitpunkt des Zuflusses zu bestimmen. Zu beachten ist, dass Meilen erst ab einer gewissen Anzahl eingelöst werden können. Das bedeutet, dass idR eine Gutschrift der Bonusmeilen nicht zu einer Einlösung führt, da die notwendige Anzahl an Meilen nicht erreicht ist.¹⁹

Basierend auf den damals gültigen Teilnahmebedingungen des Miles & More-Programms erwirbt der Teilnehmer mit Gutschrift der Bonusmeilen lediglich die Möglichkeit, diese irgendwann einzulösen (erst dann, wenn die notwendige Anzahl an Meilen erreicht ist). Das spricht dafür, dass ein Vorteil noch nicht zugeflossen ist, sondern erst im Jahr der tatsächlichen Einlösung zufließt. Denn erst mit Einlösung der Meilen lässt sich in Geld ausdrücken, welchen Betrag sich der Teilnehmer mit der Verwendung der Bonusmeilen erspart hat.²⁰ Überdies lässt sich ebenfalls erst bei Einlösung herausfinden, ob die Meilen für private oder berufliche Zwecke verwendet werden.²¹

Anders gelagert könnte der Fall sein, wenn man die heute gültigen Teilnahmebedingungen betrachtet. Mittlerweile ist es nämlich erlaubt, Bonusmeilen zu handeln. Teilweise bieten die Fluglinien selbst die Möglichkeit, Meilen einem anderen Teilnehmer zu schenken oder für eine andere Person einzulösen. Dabei sind offiziell keine Einschränkungen vorgesehen. Somit ist es Teilnehmern möglich, ihre gesammelten Bonusmeilen zu verkaufen. Das bedeutet allerdings, dass bereits mit Gutschrift der Meilen ein geldwerter Vorteil zugeflossen sein könnte – nämlich der potentielle Verkaufswert. Gem § 15 Abs 2 EStG sind geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

C. Lohnsteuerpflicht

Ob im Falle einer Steuerpflicht der Bonusmeilen eine Lohnsteuerpflicht besteht, hängt auch davon ab, wann sie zugeflossen sind. Folgt man dem Argument, dass die Meilen erst mit der Einlösung zugeflossen sind, dann spricht einiges gegen eine Lohnsteuerpflicht. In welcher Höhe dabei Einkünfte erzielt werden, bestimmt sich dann durch die im Zeitpunkt der Einlösung der Bonusmeilen ersparten Kosten für Flüge. Überdies hängt die Höhe des Zuflusses davon ab, ob auch Meilen anlässlich privater Flüge gesammelt und eingelöst werden.²² Der erzielte Vorteil hängt nämlich auch davon ab, wie privat und dienstlich erworbene Bonusmeilen auf privat oder dienstlich durchgeführte Flüge verteilt werden. Daher spricht einiges gegen einen automatischen Vorteilszufluss im Zeitpunkt der

19 Siehe zu den Teilnahmebedingungen in Abschnitt 1.

20 Vgl Wagner, FJ 2010, 207; Schuster, SWK 2008, S 49; Zorn, RdW 2010, 362.

21 Vgl Wagner, FJ 2010, 207; Schuster, SWK 2008, S 49; Zorn, RdW 2010, 362.

22 Vgl VwGH 29.4.2010, 2007/15/0293.

Gutschrift der Meilen.²³ Im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation der §§ 78 und 82 EStG kann zudem dem Arbeitgeber nicht auferlegt werden, die Verwendung der Bonusmeilen laufend (ganzjährig) zu überwachen. Auch wenn zwischen Steuerschuldner einerseits und Haftungspflichtigen andererseits rechtliche oder wirtschaftliche Beziehungen bestehen, rechtfertigt dies nicht, dem Haftungspflichtigen Mitwirkungspflichten jeden Inhaltes und Intensität aufzuerlegen. Sachlich ist vielmehr gerechtfertigt, die Mitwirkungspflichten derartig ins Verhältnis zu setzen, als Beziehung zu dem Primärschuldner besteht. Nur bei Vorliegen besonderer Umstände sei ein erheblicher Aufwand für die Beschaffung der erforderlichen Daten gerechtfertigt.²⁴ Daher spricht im Falle des Zuflusses erst bei Einlösung der Bonusmeilen einiges für eine Zuwendung von dritter Seite und damit gegen eine Pflicht zur Einbehaltung der Lohnsteuer.²⁵

IV. Falllösung

Im Erkenntnis vom 29.4.2010²⁶ hat der VwGH entschieden, dass Bonusmeilen, die im Rahmen von Dienstreisen erworben wurden, durch das Dienstverhältnis veranlasst sind. Sie fallen gem § 25 Abs 1 lit a EStG unter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Zu diesen Einkünften gehören alle Einnahmen („*Geld und geldwerte Vorteile*“) iSd § 15 Abs 1 EStG, somit auch Bonusmeilen. Auf die Frage, warum ein finaler Zusammenhang besteht, ist das Gericht nicht näher eingegangen. Der VwGH begründet, unter Verweis auf *Doralt*,²⁷ die Steuerpflicht damit, dass die Meilen durch das Dienstverhältnis veranlasst sind.

Gem § 19 Abs 1 EStG sind die Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Zugeflossen sind sie dann, wenn der Empfänger rechtlich und tatsächlich darüber verfügen kann. Dies kann aufgrund der Teilnahmebedingungen des Bonusprogramms erst dann geschehen, wenn eine gewisse Anzahl an Meilen erreicht ist. Denn erst dann ist es möglich, die Bonusmeilen einzulösen. Ein Handeln mit Meilen ist zudem nicht möglich. Aus diesem Grund geht der VwGH davon aus, dass der Teilnehmer mit Gutschrift der Bonusmeilen „*bloß eine steuerlich unerhebliche Chance*“ für das Absolvieren von Flügen erwirbt. Ein in Geld messbarer Vorteil fließt erst im Jahr der Einlösung zu. Vorher ist eine objektive Bewertung gar nicht möglich. Erst im Einlösungszeitpunkt lässt sich in Geld ausdrücken, welchen Betrag sich der Teilnehmer am Vielfliegerprogramm erspart hat. Außerdem ist es erst dann möglich festzustellen, ob die Meilen für private oder berufliche Zwecke verwendet wurden.

23 Vgl *Prodinger*, ÖStZ 2010, 312.

24 Vgl VfGH 15.3.2000, G 141/99.

25 Vgl *Prodinger*, ÖStZ 2010, 312.

26 VwGH 29.4.2010, 2007/15/0293.

27 *Doralt*, EStG¹² (2008) § 25 Tz 91 Stichwort „Bonusmeilen“.

Zuletzt hat der VfGH festgehalten, dass Bonusmeilen Zahlungen von dritter Seite sind und nach seiner stRsp derartige Zuwendungen nicht dem Lohnsteuerabzug (§§ 78, 82 EStG) unterliegen, sondern im Wege der Veranlagung zu erfassen sind. Dies begründet das Gericht damit, dass die Teilnahmebedingungen des Vielfliegerprogramms ausnahmslos natürliche Personen als Teilnehmer vorsehen und eine Übertragung der Meilen an juristische Personen nicht möglich ist (selbst unter Zugrundelegung des § 1009 ABGB). Es besteht gegebenenfalls ein Anspruch des Arbeitgebers, die Bonusmeilen für weitere dienstliche Flüge einzusetzen. Außerdem findet der Zufluss des Vorteils iSd § 19 EStG erst mit Verwendung der Meilen statt. Wie hoch die erzielten Einkünfte letztendlich sind, hängt davon ab, ob Meilen auch anlässlich privater Flugreisen gesammelt wurden und wie viele beruflich angesammelte Bonusmeilen für private Flüge verwendet wurden. Bei verfassungskonformer Interpretation der §§ 78 und 82 EStG kann vom Arbeitgeber nicht verlangt werden, die Verwendung der Prämienmeilen durch den Arbeitnehmer laufend zu überwachen. Dies wäre nur bei Vorliegen besonderer Umstände möglich.

Kritisch anzumerken ist, dass nach aktueller Rechtslage die Besteuerung von Bonusmeilen in einem Spannungsverhältnis zu der Besteuerung von Trinkgeldern steht. Trinkgelder, die eine gewisse Ähnlichkeit mit Bonusmeilen aufweisen, unterliegen einer Steuerbefreiung und Bonusmeilen nicht. Bonusmeilen sowie Trinkgelder stellen atypische Einkünfte dar, die von dritter Seite gewährt werden und deren Besteuerung auf Ebene der einzelnen Dienstnehmer einen überaus hohen und komplizierten Verwaltungsaufwand nach sich zieht. In Zusammenhang mit der Steuerbefreiung für Trinkgelder nach § 3 Abs 1 Z 16a EStG und dem Gleichheitsgrundsatz ist demnach bedenklich, dass Sachbezüge von dritter Seite wie Bonusmeilen nicht genauso wie Trinkgelder (die ebenfalls von dritter Seite gewährt werden) steuerfrei sind.²⁸

Literatur

Doralt, Kommentar zum EStG (Loseblatt).

Fellner in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar (Loseblatt) § 25.

Jakom/Lenneis, Einkommenssteuergesetz – Kommentar⁵ (2012).

Patka, Bonusmeilen – KEINE Lohnsteuerpflicht! BÖB 43/2010, 45.

Prodinger, Bonusmeilen: Steuerpflichtiger Sachbezug, jedoch keine Lohnsteuerpflicht, ÖStZ 2010, 311.

²⁸ Vgl *Prodinger*, ÖStZ 2010, 312; siehe auch VfGH 25.9.2008, G 19/08.

OV, Besteuerung von „Bonusmeilen“ aus Vielfliegerprogramm, ARD 6054/12/2010, 11.

Ruppe, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, in *Söhn* (Hrsg), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht (1980).

Schuster, Vielfliegerprogramme im Licht einer aktuellen UFS-Entscheidung, SWK 2008, S 47.

Vondrak, Lohnsteuerabzug für Bonusmeilen, GES 2008, 328.

Wagner, VwGH: „Miles & More“-Bonusmeilen im Veranlagungsweg zu versteuern, FJ 2010, 207.

Zorn, VwGH: Keine Lohnsteuerpflicht für Flugmeilen, RdW 2010, 362.