

Rechtsanwalt Tobias H. Strömer, Frankfurt am Main*

Der Vielflieger – Bonuspunkte fürs Finanzamt?

Angesichts sinkender Fluggastzahlen appellieren die in Deutschland ansässigen Fluggesellschaften an die Sammelleiendenschaft ihrer Geschäftskunden in der Business Class: Vielfliegertarife, außerhalb des Einflusses der deutschen Wettbewerbsbehörden seit langem gang und gäbe, sollen nun auch auf dem deutschen Markt angeboten werden, nachdem das für die Tarifgenehmigung zuständige Bundesverkehrsministerium sein Einverständnis erteilt hat. Ob auch das Finanzamt an den mühsam erflungenen Vergünstigungen seinen Steueranteil bekommt, weil es sich bei der Inanspruchnahme von Freiflügen und anderen Bonbons durch vielfliegende Arbeitnehmer in Wahrheit um verdeckten Arbeitslohn handelt, untersucht der nachstehende Beitrag.

Der wesentliche Inhalt der zunehmend angebotenen Vielfliegerprogramme besteht darin, daß angemeldete Teilnehmer durch den Erwerb von Flugscheinen in Abhängigkeit von deren Anzahl und der Flugstrecke Punkteguthaben (Bonuspunkte) ansammeln können. Mit zunehmender Anzahl von Bonuspunkten erwirbt der Teilnehmer Ansprüche auf Vergünstigungen, die in der kostenfreien Zulassung von Übergepäck, der Höherstufung der Beförderungsklasse oder der Ausgabe von Freiflugscheinen durch die Fluggesellschaft bestehen. Teilnahmeberechtigt ist dabei nur der im Flugschein ausgewiesene Fluggast, nicht der hiervon möglicherweise verschiedene Käufer des Flugscheins. Dies führt dazu, daß Unternehmen, die für ihre Mitarbeiter Flugscheine erwerben, keinen unmittelbaren Anspruch auf Vergünstigungen erwerben und von deren Gewährung häufig auch nicht Kenntnis erlangen. Große und mittlere Unternehmen werfen vor diesem Hintergrund die Frage auf, ob sie für Vergünstigungen, die die Fluggesellschaften ihren Mitarbeitern gewähren, unter lohnsteuerrechtlichen Gesichtspunkten haften. Dies wäre dann der Fall, wenn die von den Fluggesellschaften gewährten Vergünstigungen Arbeitslohn darstellten und die Unternehmen als Arbeitgeber insoweit steuerentrichtungspflichtig sind.

1. Freiflüge als steuerpflichtiger Arbeitslohn?

Wenn es sich bei den von den Luftfahrtgesellschaften gewährten Vergünstigungen um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt, so sind diese nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) grundsätzlich zu versteuern. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören dabei nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG alle Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung gewährt werden, insbesondere Gehälter und Löhne. Dabei ist es gleichgültig, ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt und ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht. § 2 Abs. 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) präzisiert dies dahingehend, daß Arbeitslohn alle Einnahmen sind, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen, unerheblich, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form die Einnahmen gewährt werden. Damit können auch Sachbezüge wie die hier in Frage stehenden Vergünstigungen Arbeitslohn darstellen.

Das Einkommensteuergesetz unterscheidet auch nicht etwa danach, ob der Arbeitslohn vom Arbeitgeber unmittelbar oder mittelbar von Dritten geleistet wird¹. So gilt etwa das von Dritten freiwillig gewährte Trinkgeld als steuerpflichtiger Bestandteil des Arbeitslohns, § 3 Nr. 51 EStG. Auch besondere Zuwendungen, die im Verkauf tätigen Mitarbeitern von vom Arbeitgeber verschiedenen Warenherstellern für den Absatz der Ware gewährt werden, sind als Arbeitslohn zu versteu-

ern². Unter diesem Gesichtspunkt könnte auch die Tatsache, daß die Fluggesellschaft dem Mitarbeiter, der mit seinem Flug ja regelmäßig zugleich auch eine Dienstleistung für seinen Arbeitgeber erbringt, Vergünstigungen gewährt, zu einer Steuerpflicht führen.

Arbeitslohn soll aber nach ständiger Rechtsprechung der Finanzgerichte nur dasjenige sein, was dem Arbeitnehmer mit Rücksicht auf das Arbeitsverhältnis als Gegenleistung für die zur Verfügungstellung seiner Arbeitskraft vom Arbeitgeber oder für diesen von einem Dritten gewährt wird; die Einnahme muß durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlaßt sein. Schlagwortartig wird darauf abgestellt, ob es sich um eine „Gegenleistung für eine Dienstleistung“³ handelt, ob der zufließende Vermögensvorteil wirtschaftlich also als „Frucht der Dienstleistung“⁴ zu betrachten ist.

Den Fluggesellschaften ist es indes völlig gleichgültig, ob der Teilnehmer am Programm mit dem Flug zugleich eine Dienstleistung für seinen Arbeitgeber erbringt oder eine Urlaubsreise unternimmt. Ihnen ist es tatsächlich sogar egal, ob der Teilnehmer überhaupt fliegt: Vernichtet er das Ticket nach dem Erwerb, so entsteht der Fluggesellschaft hieraus kein Nachteil. Aus diesem Grunde kann man nur schwerlich behaupten, der Luftfrachtführer wolle mit der späteren Gewährung einer Vergünstigung eine Gegenleistung für die konkrete Dienstleistung des Teilnehmers im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses erbringen. Wenn er mit der Gewährung der Vergünstigung überhaupt eine „Gegenleistung“ im weitesten Sinne erbringt, dann nicht für eine – etwaige – Dienstleistung des Teilnehmers für seinen Arbeitgeber, sondern für den Erwerb des Flugscheins durch den Arbeitgeber selbst.

Neuerdings läßt es die Finanzverwaltung zwar ausreichen, daß der Arbeitnehmer den Vorteil gerade deshalb erlangt, weil er in einem bestimmten Unternehmen beschäftigt ist. Denn dann stelle der gewährte Vorteil im weitesten Sinne eine Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft dar⁵. Auch hiernach handelt es sich bei den hier zu beurteilenden Vergünstigungen nicht um steuerpflichtigen Arbeitslohn: Den Luftfrachtführer interessiert es nicht, ob – und schon gar nicht bei wem – der Vielflieger als Arbeitnehmer beschäftigt ist.

Die Gewährung von Freiflügen und anderen Vergünstigungen durch die Fluggesellschaft beruht allein auf der vertraglichen Beziehung zwischen dieser und dem Arbeitnehmer. Die Fluggesellschaft nimmt das Angebot des Reisenden zur Teilnahme am Vielfliegerprogramm an und schafft damit eine Sonderrechtsbeziehung. Schon aus diesem Grund fehlt es an dem erforderlichen Veranlassungszusammenhang zwischen Arbeitsleistung und Vergünstigung⁶.

* Mitarbeiter der Sozietät Fiedler & Forster, Frankfurt am Main.

1 Vgl. § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG.

2 Weitere Beispiele bei *Giloy* in Kirchhof/Söhn, EStG, § 19 Rdnr. B 744 ff.

3 BFH, 22. 3. 1985 – VI R 26/82, BFHE 143, 539, BStBl. II 1985, 641, BB 1985, 1644.

4 BFH, 19. 7. 1974 – VI R 114/71, BFHE 114, 28, BStBl. II 1975, 181, BB 1975, 1519; 24. 2. 1981 – VIII R 109/76, BFHE 133, 375, BStBl. II 1981, 707, BB 1981, 1504.

5 Schreiben des Bundesministers der Finanzen, 16. 4. 1991 – IV B 6 – S 2334 – 52/91; kritisch hierzu und zu den steuerrechtlichen Aspekten des sog. Job-Tickets *Becker/Odenthal*, NWB 1992, 3166.

6 Vgl. *Giloy*, a.a.O. (Fn. 2), § 19 Rdnr. 747.

Steuerpflichtiger Arbeitslohn können die Vergünstigungen mithin nicht sein.

Haftung des Arbeitgebers?

Finanzgerichte neigen nun mitunter dazu, die Rechtslage anders einzuschätzen als die Interessenvertreter der Steuerzahler. Es fragt sich daher, wie sich die Haftungssituation für den Arbeitgeber, der bekanntlich die vom Arbeitnehmer geschuldete Lohnsteuer abzuführen hat, in diesem Fall darstellt.

Eine Verpflichtung des Arbeitgebers, Lohnsteuer für den in den gewährten Vergünstigungen etwa enthaltenen geldwerten und zu versteuernden Vorteil abzuführen, ergibt sich aus § 38 EStG. Hiernach wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben. Dies gilt auch für Arbeitslohn, der im Rahmen des Dienstverhältnisses üblicherweise von einem Dritten für eine Arbeitsleistung gezahlt wird, § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG.

Zum einen kann aber bei der Gewährung von Vergünstigungen im Rahmen eines Vielfliegerprogramms – jedenfalls noch – nicht davon gesprochen werden, daß es sich um eine übliche Zahlung handelt. Zum anderen legt die Rechtsprechung die Vorschrift verfassungskonform aus. Hiernach haftet der Arbeitgeber nur für diejenige Lohnsteuer, die aufgrund Zuwendungen Dritter erhoben wird, bei denen der Arbeitgeber in Zahlung oder Verteilung tatsächlich oder rechtlich einbezogen wird oder von denen der Arbeitgeber zumindest durch freiwillige Mitteilung seiner Arbeitnehmer Kenntnis erhalten hat⁷. Begründet wird dies damit, daß dem Arbeitgeber bezüglich der Höhe des Arbeitslohns seines Arbeitnehmers eine genügende Sachherrschaft über die Durchführung des Lohnsteuerabzugsverfahrens eingeräumt werden muß⁸. Hiernach haftet etwa der Arbeitgeber für Trinkgelder grund-

sätzlich nur dann, wenn diese von den Mitarbeitern gesammelt bei ihm abgeliefert und anschließend vom Arbeitgeber verteilt werden⁹. Vielfliegerprogramme sehen aber regelmäßig eine Beteiligung des Unternehmers gerade nicht vor. Dieser hat weder Kenntnis davon, ob sein Mitarbeiter überhaupt am Programm teilnimmt, noch ob ihm Vergünstigungen tatsächlich gewährt wurden und welcher Art diese waren. Nach der Rechtsprechung und der ganz überwiegend vertretenen Ansicht in der Literatur bietet das Einkommensteuerrecht auch keine gesetzliche Grundlage für eine Pflicht des Arbeitgebers, seine Arbeitnehmer zur Anzeige der ihnen von dritter Seite freiwillig gewährten Vergünstigungen zu veranlassen¹⁰. Der Arbeitgeber haftet danach in keinem Fall für die Lohnsteuer, die der Arbeitnehmer wegen der ihm zukommenden Vergünstigungen etwa zu zahlen hätte.

Abschließend ist damit festzuhalten, daß die von den Fluggesellschaften im Rahmen ihrer Vielfliegerprogramme gewährten Vergünstigungen vom Teilnehmer nicht als Arbeitslohn zu versteuern sind¹¹. Selbst wenn es sich aber um steuerpflichtigen Arbeitslohn handelte, haftete der Arbeitgeber nicht für die zu zahlende Lohnsteuer. Dies abgesehen davon, daß einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers in der Praxis entgegenstehen dürfte, daß das Finanzamt nur schwerlich von der Gewährung von Vergünstigungen erfahren dürfte.

7 BFH, 13. 3. 1974 – VI R 212/70, BFHE 112, 150, BStBl. II 1974, 411, 412, BB 1974, 871; FG Baden-Württemberg, EFG 1985, 258, 260; *Barein* in *Littmann/Bitz/Meincke*, Einkommensteuerrecht, § 38 Rdnr. 24; *Trzaskalik*, a.a.O. (Fn. 2), § 38 Rdnr. B 42.

8 *Schmidt/Drenseck*, EStG, § 38 Anm. 6 b.

9 Vgl. zum sog. Troncsystem *Salje*, DB 1988, 321.

10 FG Baden-Württemberg, a.a.O. (Fn. 2); *Söffing*, FR 1983, 25, 26; *Trzaskalik*, a.a.O. (Fn. 2), § 38 Rdnr. B 42; anderer Ansicht aber die Finanzverwaltung, die den Arbeitgeber in Abschnitt 106 Abs. 5 LStR 1989 verpflichtet, nachzufragen.

11 Vgl. auch DIE ZEIT v. 15. 1. 1993, „Von Meilen und Mäusen“.