

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Kofler in der Beschwerdesache der Bf., E-Straße-xy, Gde X, über die Beschwerde vom 20. September 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes X (nunmehr: Finanzamt Österreich), S-Straße-yy, Gde X, vom 14. September 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2019 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdeverechtsentscheidung teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe wird auf die Beschwerdeverechtsentscheidung vom 23. September 2020 verwiesen.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) war im Streitjahr Grenzgängerin nach Z und bezog aus ihrer unselbständigen Beschäftigung bei der XY (Z) AG (GDe Y, G-Straße-yy) ganzjährig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Nach elektronischem Einlangen ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2019 samt Lohnausweis am 2. August 2020 und nach einem entsprechenden Vorhalteverfahren (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 8.9.2020 sowie das diesbezügliche Beantwortungsschreiben der Bf., wonach sie ua. angab, dass sie und ihr Partner als *“Surveillance inspectors“* engagiert seien und hiermit sowohl Gäste als auch Personal hinsichtlich der Einhaltung der Spielregeln im Casino zu prüfen hätten) wurde die Bf. mit

Bescheid vom 14. September 2020 unter Berücksichtigung ihres vorgelegten Lohnausweises zur Einkommensteuer für das Jahr 2019 veranlagt; dabei ließ das Finanzamt die als Werbungskosten geltend gemachten Kosten für Arbeitsmittel (780,00 €), Weiterbildungskosten (iHv 550,00 €) sowie Kosten für Familienheimfahrten (918,00 €) mangels belegmäßigem Nachweis unberücksichtigt; trotz Aufforderung hätte das Finanzamt nicht alle Unterlagen erhalten.

In der dagegen erhobenen Beschwerde (elektronisch eingelangt am 20.9.2020) legte die Bf. abermals ihren Jahreslohnzettel 2019 sowie die Lohnabrechnungen für August und September 2019 vor, beantragte - neben der Pendlerpauschale (samt Pendlereuro) - noch die Berücksichtigung von Kosten für Arbeitsmittel iHv 189,00 € als Werbungskosten und ersuchte um nochmalige Prüfung des Bescheides 2019; begründend brachte sie Nachstehendes (wörtlich) vor:

“Auf das Konto bekommen habe ich ungefähr 2.600,00 € pro Monat ohne Sonderzahlungen, wovon Wegstrecke und Krankenversicherung zu bezahlen war. Somit sind ca. 2.427,00 € netto geblieben. Das würde zu einer gesamten Einkommensteuer von ca. 5.300,00 € führen, wovon ein Teil bereits in Z bezahlt worden ist.“

Mit Einkommensteuerbescheid 2019 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 23. September 2020 änderte die Abgabenbehörde den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2019 vom 14. September 2020 insofern zu Gunsten der Bf. ab, als es nunmehr Kosten für Arbeitsmittel iHv 189,00 € als Werbungskosten berücksichtigte; begründend führte das Finanzamt aus, dass die Bruttobezüge - wie im Einkommensteuerbescheid für 2019 ausgewiesen - inkl. der Krankenkassenbeiträge (1.639,25 €) durch den Arbeitgeber insgesamt 44.905,25 € betragen würden (43.366,00 € + 1.639,25 €). Beiträge, welche der Arbeitgeber dafür ausbezahle, dass sich der Arbeitnehmer selbst krankenversichere, seien als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen. Die Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 (Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer bis 300,00€ jährlich) komme nur dann zur Anwendung, wenn der Arbeitgeber die Versicherungsprämien als Versicherungsnehmer leiste. Die Beiträge in Höhe von 1.639,25 € seien daher zum Bruttolohn hinzuzurechnen. Es seien auch Sozialversicherungsbeiträge lt. Lohnausweis iHv 5.346,22 € als Werbungskosten berücksichtigt worden und die in Z einbehaltene Quellensteuer (1.731,00 €) auf die österreichische Steuer sei angerechnet worden. Somit seien bereits alle lohnbezogenen Umstände bei der Erstellung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2019 vom 14. September 2020 berücksichtigt worden.

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 7. Oktober 2020 beantragte die Bf. eine Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und ersuchte dabei um Prüfung des Bescheides 2019 insbesondere hinsichtlich der Gleichbehandlung von Trinkgeldern im

Vergleich zu anderen im Bereich der Gastronomie tätigen Fachkräften. Der Gleichbehandlung folgend seien die Trinkgelder, welche in anderen Beschäftigungsverhältnissen zwar anfielen aber nicht messbar gemacht werden könnten, nicht der Besteuerung zu unterziehen.

Mit Vorlagebericht vom 8. Oktober 2020 legte das Finanzamt - wie der Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei gab die Abgabenbehörde neben einer Sachverhaltsdarstellung noch folgende Stellungnahme ab:

“Frau Bf macht die Steuerfreistellung der Trinkgelder (Zahlungen aus dem Tronc) geltend. Die Steuerfreiheit von Trinkgeldern ist nur bei Vorliegen sämtlicher nachstehend genannter Voraussetzungen gegeben:

- *Das Trinkgeld muss ortsüblich sein.*
- *Das Trinkgeld muss einem Arbeitnehmer anlässlich einer Arbeitsleistung von dritter Seite zugewendet werden.*
- *Das Trinkgeld muss freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch darauf besteht sowie zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für die Arbeitsleistung zu zahlen ist.*
- *Dem Arbeitnehmer darf die direkte Annahme des Trinkgeldes nicht auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen untersagt sein.*
- *Das Trinkgeld erfolgt zwar im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis, muss aber letztlich "außerhalb" dessen stehen. Garantiertes Trinkgeld bzw. garantierte Trinkgeldhöhen seitens des Arbeitgebers sind daher nicht unter die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 16a EStG zu subsumieren (VwGH 26.01.2012, 2009/15/0173).*

Wird das Trinkgeld durch den Arbeitgeber, insbesondere im Wege der ausgestellten Rechnung, in einer nicht durch den Dritten (den Kunden) festgelegten Höhe bestimmt, so mangelt es an der notwendigen Freiwilligkeit. Eine Behandlung als steuerfrei kommt in diesen Fällen nicht in Betracht. Die Abgabenbehörde beantragt daher die volle Besteuerung der Trinkgelder aus dem Tronc zum Tarif gemäß § 33 Abs. 1 EStG als Vorteil aus dem Dienstverhältnis.“

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Wie im Verfahrensgang dargestellt, hat das Finanzamt mit dem angefochtenem Einkommensteuerbescheid 2019 vom 14. September 2020 den als Werbungskosten geltend gemachten Kosten für Arbeitsmittel, Weiterbildung und Familienheimfahrten mangels entsprechendem Nachweis die Anerkennung versagt und in weiterer Folge - dem diesbezüglichen (eingeschränkten) Beschwerdebegehren folgend - mit Beschwerdevorentscheidung vom 23. September 2020 den angefochtenen

Einkommensteuerbescheid 2019 insofern zu Gunsten der Bf. abgeändert, als es Kosten für Arbeitsmittel im Betrage von 189,00 € als Werbungskosten berücksichtigte.

Das Finanzgericht schließt sich der diesbezüglichen Einschätzung bzw. Vorgehensweise der Abgabenbehörde an und verweist in diesem Zusammenhang auf die entsprechenden unbestritten gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes im angefochtenem Einkommensteuerbescheid 2019 vom 14. September 2020.

Zur Nichtberücksichtigung der als Werbungskosten geltend gemachten Kosten ist vollständigshalber noch Folgendes zu sagen:

Der/die Abgabepflichtige, der/die Aufwendungen bzw. Ausgaben als Werbungskosten berücksichtigt wissen will, hat das Vorliegen dieser Aufwendungen grundsätzlich entsprechend nachzuweisen. Es ist Sache des- bzw. derjenigen, der/die eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen will, ***selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.***

Der/die Abgabepflichtige hat dem Finanzamt gemäß § 138 Abs. 1 BAO über Verlangen die geltend gemachten Werbungskosten in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) nach Art und Umfang nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. Zorn/Stanek bzw. Renner in: Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{20/18}, § 16 Tz 55, mwN).

Im konkreten Fall wurde die Bf. von Seiten des Finanzamtes im Rahmen eines Vorhalteverfahrens ersucht, die als Werbungskosten geltend gemachten Abzugsposten sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach durch Vorlage entsprechender Belege nachzuweisen. Nachdem es die Bf. trotz entsprechendem Verlangen unterlassen hat, einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, und sie die als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben bzw. Aufwendungen weder entsprechend nachgewiesen (ein Beweis wäre nach Ansicht des erkennenden Richters durchaus zumutbar gewesen) noch hinreichend glaubhaft gemacht hat, kann sich die Bf. sohin mit der Vorgehensweise der Abgabenbehörde nicht als beschwert erachten.

Streit besteht nunmehr im konkreten Fall allein (noch) darüber, ob die von der Bf. bezogenen Trinkgelder bzw. erhaltenen Anteile aus dem Tronc (Trinkgeldbehälter) - wie von Seiten der Abgabenbehörde vertreten wird - der vollen Besteuerung zu unterziehen oder - wie von der Bf. begehrt wird - gemäß § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 steuerfrei zu stellen sind. Dazu ist Folgendes zu sagen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 sind ortsübliche Trinkgelder, die anlässlich einer Arbeitsleistung dem Arbeitnehmer von dritter Seite freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch auf sie besteht, zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen ist, von der Einkommensteuer befreit. Dies gilt nicht, wenn auf Grund gesetzlicher Bestimmungen Arbeitnehmern die direkte Annahme von Trinkgeldern untersagt ist.

Für die Steuerfreiheit von Trinkgeldern müssen sohin folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Ortsüblichkeit der Zuwendung,
- Zuwendung an den Arbeitnehmer anlässlich einer Arbeitsleistung von dritter Seite (sohin nicht vom Arbeitgeber in der festgelegten Höhe bestimmt; dieser kann aber begünstigt weitergeben),
- Freiwilligkeit der Zuwendung (dh. kein Rechtsanspruch) sowie
- Zulässigkeit der Annahme der Zuwendung (kein gesetzliches oder kollektivvertragliches Verbot der Annahme).

Nach Art. 32 Abs. 1 des z-ischen Geldspielgesetzes (GSG), LGBI. Nr. 235/2010, *„sind Trinkgelder, die für einen von der Spielbank festgelegten Kreis der Angestellten bestimmt sind, in die speziell dafür vorgesehenen Behälter (Tronc) einzulegen und mit gesonderter Abrechnung zu erfassen und zu belegen. Sie sind nicht Bestandteil des Bruttospielertrages. Die Spielbank legt die Verteilung des Tronc in einem Reglement fest.“*

Gemäß Abs. 2 leg. cit. *„dürfen individuelle Trinkgelder und Zuwendungen anderer Art ausschließlich die Mitarbeiter im persönlichen Dienstleistungsbereich annehmen, insbesondere das Restaurant- oder Garderobenpersonal.“*

Diese gesetzliche Bestimmung verbietet damit allen mit dem Spielbetrieb befassten Mitarbeitern der Spielbank - im Dienste eines sicheren, korrekten und transparenten Spielbetriebs - die Annahme individueller Trinkgelder und beschränkt solche auf das Restaurant- oder Garderobenpersonal (vgl. in diesem Zusammenhang die Erläuterungen zu Art. 32 GSG im Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des TZ ua. betreffend die Schaffung eines Geldspielgesetzes unter <https://bua.regierung.z/BuA/default.aspx?nr=3&year=2010&erweitert=true>).

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) hat mit Erkenntnis vom 25. September 2008, G 19/08 (Gesetzprüfungsverfahren aus Anlass einer Beschwerde eines Croupiers), die in § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 geregelte Steuerfreiheit von bestimmten Trinkgeldern bestätigt.

Nach dem Höchstgericht sind Charakteristika des Trinkgeldes die Abhängigkeit vom freigebigen Kundenverhalten, der unmittelbare Zusammenhang mit dem persönlichen Einsatz des Dienstnehmers und ein fehlender Rechtsanspruch aus dem Dienstverhältnis.

Entsprechend den Feststellungen des Verfassungsgerichtshofes gilt die Steuerfreiheit nicht für Croupiers, da diesen die *eigenständige Annahme von Trinkgeldern verboten* ist, damit zwangsläufig bei der Entgegennahme und Verteilung der Trinkgelder eine Einschaltung des Arbeitgebers im Rahmen des Tronc-Systems verbunden ist und das Trinkgeld dadurch zwangsläufig stärker den Charakter eines (der Steuerpflicht unterliegenden) Lohnbestandteiles im traditionellen Sinn hat (siehe dazu auch VwGH 26.1.2012, 2009/15/0173; BFG 18.3.2015, RV/2100368/2012; BFG 27.12.2022, RV/1100454/2020; BFG 23.1.2023, RV/1100096/2021; Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, § 3 Tz 197; Jakom/Laudacher EStG, 2021, § 3 Tzen 83 ff).

Nachdem nun das Höchstgericht auch die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung jener Leistungsentgelte, deren direkte Annahme den Bediensteten verboten ist und die daher vom Arbeitgeber verteilt werden, bestätigt hat und im konkreten Fall zweifelsfrei davon auszugehen war, dass die Bf. als "Surveillance inspectors" (Spielinspektorin; entsprechend ihren Angaben hatte sie sowohl Gäste als auch Personal hinsichtlich der Einhaltung der Spielregeln im Casino zu prüfen) mit dem Spielbetrieb der dienstgebenden Spielbank verbunden, ihr damit ex lege (Art. 32 Abs. 2 Li GSG) die Annahme individueller Trinkgelder verboten war (damit verbunden war die zwangsläufige Einschaltung der Arbeitgeberin bei der Entgegennahme und Verteilung der Trinkgelder im Rahmen des Tronc-Systems), sohin schon die in § 3 Abs. 1 Z 16a zweiter Satz EStG 1988 normierte Voraussetzung (kein Verbot der direkten Trinkgeldannahme auf Grund gesetzlicher Bestimmungen) nicht erfüllt war, war das Schicksal des (noch) strittigen Beschwerdebegehrens schon entschieden. Der oben dargestellten höchstgerichtlichen Rechtsprechung folgend hat der von der Bf. bezogene Tronc-Anteil stärker den Charakter eines (der Steuerpflicht unterliegenden) Lohnbestandteiles im traditionellen Sinn und handelt es sich damit gegenständlich *nicht* um ein ortsübliches Trinkgeld iSd § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988.

Es erübrigen sich damit weitere Sachverhaltsfeststellungen wie auch weitere rechtliche Erläuterungen im Hinblick auf die Prüfung der übrigen oben aufgelisteten Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von Trinkgeldern, da diese an der Entscheidung nichts mehr zu ändern vermögen.

Vollständigkeitshalber sei jedoch darauf hingewiesen, dass im Beschwerdefall wohl auch das Kriterium der *"Zuwendung an den Arbeitnehmer anlässlich einer Arbeitsleistung von dritter Seite"* nicht gegeben war. Bei den strittigen von der Bf. bezogenen Trinkgeldern bzw. erhaltenen Anteilen aus dem Tronc handelt es sich wohl um (allgemeine) Zuwendungen, welche nicht gezielt der Bf. und ihrer Arbeitsleistung gelten. Sollten die Zuwendung direkt an die Bf. erfolgt sein, so war es ihr nicht erlaubt, diese zu behalten, sondern war sie verpflichtet, diese Beträge/diese Jetons in den Tronc zu geben. Sie erhielt aus dem Tronc jedoch nicht die erhaltenen und von ihr eingeworfenen Beträge/Jetons, sondern wohl einen vorweg von der Arbeitgeberin (der Spielbank) im entsprechenden Reglement in der Höhe festgelegten bestimmten Anteil (vgl. Art. 32 Abs. 1 Li GSG; siehe dazu auch UFS 20.10.2008, RV/1564-W/08).

Hatte die Bf. einen vertraglichen Anspruch auf das Trinkgeld bzw. einen entsprechenden Anteil aus dem Tronc, war im Übrigen auch das für die Steuerfreiheit vorausgesetzte Merkmal der Freiwilligkeit nicht vorliegend. Trinkgelder sind nämlich Zahlungen, auf welche kein Rechtsanspruch besteht. Durch die Garantie des Arbeitgebers ist die Abhängigkeit vom freigebigen Verhalten der Kunden und der unmittelbare Zusammenhang mit dem persönlichen Einsatz des Dienstnehmers gegenüber den Kunden nicht gegeben (vgl. dazu auch VwGH 26.1.2012, 2009/15/0173; BFG 6.9.2021, RV/1100291/2020; BFG 27.12.2022, RV/1100454/2020; BFG 23.1.2023, RV/1100096/2021).

Auch aus der betragsmäßigen Gegenüberstellung von Monatslohn und Trinkgelder ergibt sich im Beschwerdefall mit hinreichender Deutlichkeit (die Trinkgelder betragen in etwa ein Drittel des mtl. Bruttolohnes; vgl. die vorgelegten Lohnabrechnungen für August und September 2019), dass diesen wohl nicht mehr der Charakter eines ortsüblichen Trinkgeldes im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 zukommt.

Im Hinblick auf den Verweis der Bf. auf den Gleichheitssatz erlaubt sich das Finanzgericht darauf hinzuweisen, dass der Verfassungsgerichtshof mit oben zitiertem Erkenntnis - wie bereits oben ausgeführt - die Verfassungsmäßigkeit sowohl der Steuerfreiheit ortsüblicher Trinkgelder als auch der Besteuerung jener Leistungsentgelte, deren direkte Annahme den Bediensteten verboten ist und die daher vom Arbeitgeber verteilt werden, sohin § 3 Abs. 1 Z 16a Satz 1 und Satz 2 EStG 1988, bestätigt hat. Im Übrigen darf gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Das Legalitätsprinzip umfasst entgegen seinem Wortlaut auch die Gerichtsbarkeit; die Bindung der Gerichte an die Gesetze war nämlich zum Zeitpunkt der Ausarbeitung der Bundesverfassung bereits eine solche Selbstverständlichkeit, dass sie gar nicht gesondert erwähnt wurde. Die Abgabenbehörde wie auch das Finanzgericht haben daher - gebunden an dieses in Art. 18 Abs. 1 B-VG verankerte Legalitätsprinzip - die oben angeführten, klaren Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes, die im Übrigen keinerlei Spielraum eröffnen, so lange anzuwenden, als diese dem Rechtsbestand angehören.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VfGH- bzw. VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im

Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Eine (ordentliche) Revision ist damit nicht zulässig.

Gesamthaft war sohin - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 23. Jänner 2023