

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 12. September 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. September 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin ist Casino Assistant bei der Casino ***1*** (Liechtenstein) AG in ***2***. Dort erhält sie u.a. Trinkgeldzahlungen, welche nach Ansicht der Beschwerdeführerin steuerfrei sind. Seitens des Finanzamts wurden diese bislang als steuerpflichtiger Gehaltsbestandteil behandelt, weil der Arbeitgeber Trinkgelder aus dem Tronc (Trinkgeldkasse) nach eigenem Schlüssel auf die Mitarbeiter verteilt auszahlt.

Laut **Lohnausweis** des Arbeitgebers der Beschwerdeführerin schlüsseln sich ihr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit folgendermaßen auf:

Bruttolohn	53.544,00
Grundlohn (brutto)	44.645,00
13. Monatslohn	3.841,00
14. Monatslohn	4.045,00
Trinkgelder	1.013,00

Total	53.544,00
Beitrag an die Krankenversicherung	1.663,00
AHV/IV/ALV/NBU	3.548,00
Pensionsversicherung	2.921,00
FL-Quellensteuer	2.142,00
Krankentaggeldversicherung	259,00

Im **Einkommensteuerbescheid 2021 vom 07. September 2023** wurden die Trinkgelder als steuerpflichtig behandelt.

In der **Beschwerde vom 12. September 2023** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Hiermit bitte ich um Kontrolle des Bescheides 2021. Es wurden Trinkgelder im Ausmaß von EUR 1.013 ausbezahlt. Im Sinne der Gleichbehandlung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern im Inland, bei welchen Trinkgelder nicht der Besteuerung unterworfen werden, bitte ich um Ausnahme von der Besteuerung des Betrages von EUR 1.013 und um Korrektur des Bescheides.“

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt Österreich mittels **Beschwerdevorentscheidung vom 06. Dezember 2023** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Sie haben die Steuerfreiheit der erhaltenen Trinkgeldzahlungen beantragt und begründen dies damit, dass das Trinkgeld im Zuge der Gleichbehandlung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern im Inland, bei welchen Trinkgelder nicht der Besteuerung unterworfen werden, steuerfrei sei.

Laut vorliegendem Arbeitsvertrag von Ihrer Anmeldung der Auslandstätigkeit im Februar 2019 sind Sie als Casino Assistant tätig.

Bei Ihrem Arbeitgeber werden Trinkgelder im Rahmen regelmäßiger Zahlungen aus dem Tronc (Trinkgeldkasse) ausbezahlt.

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.

Aufgrund der Verteilung der Gelder aus der Trinkgeldkasse an die Mitarbeiter durch den Arbeitgeber besteht keine Steuerfreiheit der erhaltenen Trinkgeldzahlungen (vgl. zB BFG vom 19.10.2023, RV/1100086/2021).“

Im **Vorlageantrag vom 09. Dezember 2023** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Es wurden Trinkgelder im Ausmass von EUR 1.013 ausbezahlt. Im Sinne der Gleichbehandlung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern im Inland, bei welchen Trinkgelder nicht der Besteuerung unterworfen werden, bitte ich um Ausnahme von der Besteuerung des Betrages von EUR 1.013 und um Korrektur des Bescheides. Die Ortsüblichkeit des Trinkgeldes ist, unter Betracht des Arbeitslandes Liechtenstein, mit Sicherheit gegeben. Das Trinkgeld wird von den Gästen im Casino mir zugewendet als Person und nicht dem Casino per se. Es erfolgt somit die Zuwendung von Dritter Seite an mich und wird zentral verwahrt. Die Höhe des Trinkgeldes ist nicht garantiert. Wie Sie den Lohnzetteln entnehmen können, schwankt dies jeden Monat und ist abhängig von der Arbeitsleistung. Von einer Garantie kann somit keine Rede sein. Aus meiner Sicht sind somit drei von fünf der von Ihnen angeführten Kriterien erfüllt. Dies ist die Mehrheit und sollte daher als überwiegend betrachtet werden. Hiermit bitte ich daher um Berücksichtigung der Trinkgelder als steuerfreie Komponente.“

Im **Beschwerdeverfahren betreffend Einkommensteuer 2019** wurden folgende Vorhalt versendet und folgende Vorhaltsbeantwortung erstattet:

Der **Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 24.11.2021** an die Beschwerdeführerin hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Ich ersuche Sie, binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens folgende Fragen zu beantworten:

Erstellen Sie eine genaue Beschreibung ihrer Tätigkeit im Casino in Liechtenstein im Jahr 2019.

Gab es im Jahr 2019 für Restaurant- und Garderobenpersonal einerseits und für Croupiers andererseits verschiedene Troncs?“

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 10.12.2021** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Gerne darf ich meinen Tätigkeitsbereich nachfolgend beschreiben: an der Rezeption Registrierung der Gäste und Verwahrung der Garderobe. Beantwortung von telefonischen Anfragen. Im Spielsaal Bedienung von Gästen. Barkeeping. An der Kasse: Auszahlung von Tickets und Jetons. Bei der Abrechnung: Zählung von Geld und Chips. Integration der Daten in das System. Je nach Verfügbarkeit wurde die Einteilung der Arbeiten vom Management vorgenommen.“

Der **Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 29.11.2022** an die Beschwerdeführerin hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

*„Sehr geehrter Frau ***Bf1***!*

Gemäß Artikel 32 des liechtensteinischen Geldspielgesetzes 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.

1) Sie werden daher ersucht, das für das Jahr 2019 geltende Reglement der Trinkgeldverteilung Ihres Arbeitgebers dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

2) Weiters werden Sie ersucht bekanntzugeben, ob es im Jahr 2019 für Restaurant- und Garderobenpersonal einerseits und für Croupiers andererseits verschiedene Troncs gab.

Einer Vorhaltsbeantwortung wird binnen sechs Wochen nach Erhalt dieses Schreibens entgegengesehen.“

Dieser Vorhalt wurde nicht beantwortet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist Casino Assistant bei der Casino ***1*** (Liechtenstein) AG in ***2***. Sie hat folgende Aufgaben zu erledigen:

An der Rezeption Registrierung der Gäste und Verwahrung der Garderobe. Beantwortung von telefonischen Anfragen. Im Spielsaal Bedienung von Gästen. Barkeeping. An der Kasse: Auszahlung von Tickets und Jetons. Bei der Abrechnung: Zählung von Geld und Chips. Integration der Daten in das System. Je nach Verfügbarkeit wurde die Einteilung der Arbeiten vom Management vorgenommen.

Dort erhält sie u.a. Trinkgeldzahlungen, welche nach Ansicht der Beschwerdeführerin steuerfrei sind. Seitens des Finanzamts wurden diese bislang als steuerpflichtiger Gehaltsbestandteil behandelt, weil der Arbeitgeber Trinkgelder aus dem Tronc (Trinkgeldkasse) nach eigenem Schlüssel auf die Mitarbeiter verteilt auszahlt.

Auf Grund der Nichtbeantwortung des Vorhalts vom 29.11.2022 kann das Bundesfinanzgericht nicht feststellen, dass die Beschwerdeführerin Trinkgeld außerhalb des Troncsystems erhalten hat. Vielmehr spricht die Tatsache, dass der Arbeitgeber die Trinkgelder in den Lohnzettel aufgenommen hat, dafür, dass es sich dabei ausschließlich um Trinkgelder handelt die aus dem Tronc verteilt wurden. Die Trinkgelder die die Beschwerdeführerin zulässigerweise von Kunden für ihr Tätigkeit bei als Garderobiere, Kellnerin oder Barkeeperin erhalten hat, wurden von dieser an den Tronc abgeführt. Aus diesem hat sie ihren vom Arbeitgeber bestimmten Anteil erhalten.

Artikel 32 des Liechtensteinischen Geldspielgesetzes lautet:

„Trinkgelder

1) Trinkgelder, die für einen von der Spielbank festgelegten Kreis der Angestellten bestimmt sind, 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.

2) Individuelle Trinkgelder und Zuwendungen anderer Art dürfen ausschliesslich die Mitarbeiter im persönlichen Dienstleistungsbereich annehmen, insbesondere das Restaurant- oder Garderobenpersonal.“

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich insbesondere aus der Tätigkeitsbeschreibung der Beschwerdeführerin sowie aus dem Lohnausweis. Artikel 32 des Geldspielgesetzes ist dem Liechtensteinischen Landesgesetzblatt entnommen. Die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin die ihr von Kunden zugewendeten Trinkgelder an den Arbeitgeber abgeführt hat, geht aus dem Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2021 hervor.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

§ 3 Abs 1 Z 16a EStG lautet:

„(1) Von der Einkommensteuer sind befreit:

16a. 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. Dies gilt nicht, wenn auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen Arbeitnehmern die direkte Annahme von Trinkgeldern untersagt ist.“

Für die Steuerfreiheit müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- a) Ortsüblichkeit der Zuwendung,
- b) Zuwendung an den Arbeitnehmer anlässlich einer Arbeitsleistung von dritter Seite,
- c) Freiwilligkeit der Zuwendung sowie
- d) Zulässigkeit der Annahme der Zuwendung (kein gesetzliches oder kollektivvertragliches Verbot der Annahme).

Die Annahme des Trinkgeldes darf nicht aufgrund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen verboten sein. Unter diese Verbotsnormen fällt auch Artikel 32 des liechtensteinischen Geldspielgesetzes. 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.li/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 freigelegigen 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).

Im konkreten Fall konnte nicht festgestellt werden, dass die im Lohnzettel vom Arbeitgeber ausgewiesenen Trinkgelder außerhalb des Troncsystems von Kunden direkt an die Beschwerdeführerin ausbezahlt wurden. Vielmehr wurde festgestellt, dass es sich bei den vom Arbeitgeber an die Beschwerdeführerin ausbezahlten Trinkgeldern um solche handelt, die auf Grund des Annahmeverbotes von Trinkgeldern gemäß Art 32 liechtensteinisches Geldspielgesetz unter zwangsläufiger Einschaltung der Arbeitgeberin bei der Entgegennahme und Verteilung der Trinkgelder im Rahmen des Tronc-Systems, handelt. Es ist 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. Der oben dargestellten höchstgerichtlichen Rechtsprechung folgend hat der von der Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin bezogenen Trinkgeldern bzw. erhaltenen Anteilen aus dem Tronc handelt es sich um Zuwendungen an die Beschwerdeführerin die diese an den Tronc abgeführt hat. In der Folge 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 FL GSG; siehe dazu auch UFS 20.10.2008, RV/1564-W/08). Hatte die Beschwerdeführerin 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 freigegebenen 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).

Im Hinblick auf den Verweis der Beschwerdeführerin 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.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall liegen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränken 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 hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Eine ordentliche Revision ist damit nicht zulässig.

Feldkirch, am 5. März 2024