

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Roman Galehr in der Beschwerdesache *****Bf1*****, über die Beschwerde vom 06. Juni 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch (nunmehr Finanzamt Österreich, Postfach 260, 1000 Wien) vom 28. Mai 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 Steuernummer [...] zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben und der Einkommensteuerbescheid 2019, wie in der Beschwerdeverentscheidung vom 24. September 2020 abgeändert.
- 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 belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde der Beschwerdeführerin gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Aufgrund des in diesem Zuge elektronisch übermittelten Beschwerdeaktes der belangten Behörde, stellt sich der Verfahrensgang für das Bundesfinanzgericht wie folgt dar:

Die Beschwerdeführerin brachte Ihre Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 am 12. April 2020 via FON bei der belangten Behörde ein. Darin beantragte Sie u.a. ein Pendlerpauschale in der Höhe von € 1.476,00, einen Pendlereuro in der Höhe von € 34,00 und Aufwendungen für Arbeitsmittel in der Höhe von € 189,00.

Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, bei welchen Österreich das Besteuerungsrecht zukommt erklärte die Beschwerdeführerin Einkünfte in der Höhe von € 21.722,28.

Der Abgabenerklärung beigelegt hat die Beschwerdeführerin die folgenden Unterlagen:

- Lohnausweis für österreichische Arbeitnehmer in Liechtenstein für das Jahr 2019
- Bestätigung der Wiener Städtischen Versicherung betreffend für das Jahr 2019 bezahlten Prämien in Bezug auf eine Krankenversicherung
- Arbeitsvertrag mit der ***1*** vom 04. Februar 2019, mit welchem die Beschwerdeführerin als ***2*** angestellt ist

Die belangte Behörde führte in der Folge die Veranlagung durch und erließ mit Datum 28. Mai 2020 den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2019. Darin berücksichtigte sie das Pendlerpauschale in der Höhe von € 1.476,00, den Pendlereuro in der Höhe von € 34,00, als auch die Aufwendungen für die private Krankenversicherung in der Höhe von € 189,00.

Mit Datum 06. Juni 2020 übermittelte die Beschwerdeführerin via FON die Bescheidbeschwerde gemäß § 243 BAO in Bezug auf den Einkommensteuerbescheid 2019 an die belangte Behörde. In der Begründung führte Sie aus wie folgt:

„Bitte um Korrektur des Bescheides 2019. Es wurden nicht alle Sonderzahlungen als Sonderzahlungen berücksichtigt. Habe auch Trinkgeld bekommen, welches als Sonderzahlung zu betrachten ist. Zudem unterstütze ich mein Kind in Rumänien. Familienbeihilfe bekomme ich in Liechtenstein für das Kind.“

Der Beschwerde beigelegt wurden seitens der Beschwerdeführerin folgende Unterlagen:

- Lohnausweis des ausländischen Arbeitgebers für das Jahr 2019
- Bestätigung der Wiener Städtischen Versicherung für das Jahr 2019 betreffend bezahlter Prämien für eine private Krankenversicherung der Beschwerdeführerin

Mittels Eingabe via FON vom 06. Juni 2020 ergänzte die Beschwerdeführerin Ihre zuvor eingebrachte Bescheidbeschwerde wie folgt:

*„Bitte auch meine Unterstützung für ***3*** berücksichtigen. Ich zahle jeden Monat. Geboren wurde meine Tochter am ***Datum***2015.“*

Mit Datum 28. Juli 2020 erließ die belangte Behörde ein Ersuchen um Ergänzung mit folgendem Inhalt an die Beschwerdeführerin:

„Betreffend die steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltszahlungen für Ihr Kind ***3*** (geb. ***Datum***2015) werden Sie höflich gebeten, folgende Unterlagen nachzureichen bzw. folgende Fragen zu beantworten.

- Legen Sie einen Nachweis über die Höhe der monatlichen Unterhaltsverpflichtung für Ihr Kind ***4*** vor (behördlicher Beschluss, Gerichtsurteil, schriftlicher Vertrag).
- Belegen Sie die im Jahr 2019 geleisteten Unterhaltszahlungen durch Vorlage eines Zahlungsnachweises (Kontoauszug, FINANZAMT Überweisungsbestätigung).
- Wo ist das Kind wohnhaft? In wessen Haushalt ist es wohnhaft? Beziehen Sie für das Kind in Rumänien Familienleistungen?“

Die Frist zur Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung wurde seitens der belangten Behörde bis zum 03. September 2020 gewährt.

In Reaktion auf das Ersuchen um Ergänzung vom 28. Juli 2020 übermittelte die Beschwerdeführerin ein Konvolut von Unterlagen, aus welchem laufende Überweisungen für Ihr Kind ersichtlich sind, als auch eine Bestätigung des Rathauses der Ortschaft ***5*** in Rumänien vom 20. August 2020. Darin wird bestätigt, dass die Beschwerdeführerin ein unterhaltsberechtigtes Kind im Alter von 5 Jahren hat.

Zudem übermittelte die Beschwerdeführerin eine Bestätigung des Ministeriums für Arbeit und soziale Gerechtigkeit vom 19. März 2019, wonach Sie in Rumänien keine Transferleitungen für Ihre Tochter bekommt.

Laut Lohnausweis 2019 des Arbeitgebers der Beschwerdeführerin schlüsseln sich die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wie folgt auf:

Bruttolohn	37.297,00
Grundlohn brutto	22.890,00
13. Monatslohn	1.638,00
14. Monatslohn	2.180,00
Bonus	91,00
Trinkgelder	7.996,00
Total	34.795,00
Gesetzliche Kinderzulagen und Kinderzulagenausgleich	2.502,00

Beitrag an die Krankenversicherung	1.437,00
AHV/IV/ALV/NBU	2.218,00
Pensionsversicherung	475,00
FL Quellensteuer	1.392,00
Krankentaggeldversicherung	141,00

Mit Datum 24. September 2020 erließ die belangte Behörde die Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2019. Darin gab sie der gegenständlichen Beschwerde teilweise statt.

In der Begründung des Bescheides führte die belangte Behörde aus wie folgt:

„Der Unterhaltsabsetzbetrag steht gemäß § 33 Abs 4 Z 3 EStG 1988 nur für Kinder zu:

- die nicht im eigenen/in Ihrem Haushalt leben
- für die weder Sie noch Ihre Ehepartnerin/Ihr Ehepartner oder Ihre Partnerin/Ihr Partner einen Kinderabsetzbetrag (der mit der Familienbeihilfe ausbezahlt wird) gewährt wird
- für die der gesetzliche Unterhalt geleistet wurde.

Da Sie in Liechtenstein Familienbeihilfe für Ihr Kind ***6*** (geb. ***Datum***2015) beziehen, war zumindest eine der genannten Voraussetzungen nicht erfüllt, weshalb der Unterhaltsabsetzbetrag nicht zusteht.

Da die Lohnzahlungen "Trinkgelder" zusammen mit dem Monatslohn/laufend zum Monatslohn ausbezahlt wurden, sind diese demzufolge mit laufendem Tarif zu besteuern. Eine begünstigte Besteuerung gemäß § 67 EStG 1988 kommt nur im Falle einer zusätzlichen Zahlung (insbesondere bei einmaligen Bezügen, wie z.B. 13. und 14. Monatslohn) neben dem laufenden Arbeitslohn in Betracht.

Die Krankenversicherungsbeiträge wurden nunmehr mit dem richtigen Betrag von 2.186,36 EUR (bisher irrtümlich mit 2.166,36 EUR) berücksichtigt.“

Mit Eingabe via FON vom 06. Oktober 2020 übermittelte die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag an die belangte Behörde. Darin führte Sie aus wie folgt:

„Hiermit erbitte ich die Vorlage an die nächst höhere Instanz. Zuvor bitte ich um nochmalige Prüfung der Punkte 1 und 2 der Beschwerdeentscheidung.“

Zu 1 ist es mir nicht verständlich, wieso der Unterhaltsabsetzbetrag nicht gewährt werden soll mit der Begründung, dass Familienbeihilfe in Liechtenstein bezogen wird. Anhand der Zahlungsnachweise sehen Sie eindeutig, dass hohe Unterhaltszahlungen geleistet worden sind, welche das steuerbare Einkommen schmälern. Dem ist durch Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrags Rechnung zu tragen.

Zu 2 bitte ich im Sinne der Gleichbehandlung jener Fachkräfte in der Gastronomie, bei denen Trinkgelder schlichtweg nicht aktenkundig, aber gleichwohl vorhanden sind, um Ausnahme von der Besteuerung der angeführten Trinkgelder. Zu besteuern wären somit der Grundlohn und die Sonderzahlungen zu 6%."

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin hat ihren Wohnsitz im Inland. Sie ist Grenzgängerin nach Liechtenstein.

Ihr Arbeitgeber ist die ***1***. Gemäß dem Arbeitsvertrag vom 04. Februar 2019 ist Sie als ***2*** tätig.

Im Jahr 2019 hat die Beschwerdeführerin in Zusammenhang mit Ihrer beruflichen Tätigkeit Trinkgelder in der Höhe von € 7.996,00 erhalten.

In Liechtenstein ist das gewerbsmäßig oder öffentlich betriebene Glücks- und Geschicklichkeitsspiel um Geld oder andere geldwerte Vorteile im Geldspielgesetz (GSG) vom 30. Juni 2010 geregelt.

Art 32 GSG lautet wie folgt:

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.

Strittig ist, ob die Trinkgelder, welche die Beschwerdeführerin erhalten hat, in Österreich der Steuerpflicht unterliegen.

Strittig ist zudem, ob der Beschwerdeführerin der Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 4 Z 3 EStG zusteht.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes fußen auf den im Zuge der Vorlage der Beschwerde übermittelten Unterlagen und der Einsichtnahme in den bei der belangten Behörde geführten elektronischen Akt der Beschwerdeführerin.

Die Feststellung in Bezug auf die Grenzgängertätigkeit leitet das Bundesfinanzgericht aus dem im elektronischen Akt bei der belangten Behörde einliegenden Dienstvertrag der Beschwerdeführerin ab.

Die berufliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin als ***2*** erschließt sich dem Bundesfinanzgericht aufgrund dem im Abgabensinformationssystem bei der belangten Behörde einliegenden Arbeitsvertrag vom 04. Februar 2019. In diesem ist die berufliche Funktion der Beschwerdeführerin als ***2*** angeführt.

Die Höhe der Trinkgelder, welche die Beschwerdeführerin im Jahr 2019 erhalten hat, leitet das Bundesfinanzgericht aus dem vorliegenden Lohnausweis 2019 ab, in welchem Trinkgelder in der Höhe von € 7.996,00 ausgewiesen sind.

Die gesetzliche Bestimmung des § 32 Geldspielgesetz ist dem Liechtensteinischen Landesgesetzblatt entnommen.

Die Feststellungen in Bezug auf die von Liechtenstein gewähren Transferleistungen (gesetzliche Kinderzulage und Kinderzulagenausgleich) für das Kind der Beschwerdeführerin eröffnen sich für das Bundesfinanzgericht aus dem vorliegenden Lohnausweis 2019.

Das Bundesfinanzgericht hegt keine Zweifel an der Glaubwürdigkeit und Echtheit der vorliegenden Beweismittel.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

a) Besteuerung von Trinkgelder:

Die Steuerfreiheit von Trinkgeldern ist in § 3 Abs 1 Z 16a EStG geregelt.

§ 3 Abs 1 Z 16a EStG lautet wie folgt:

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

Vor der Einführung der Steuerbefreiung (mit BGBl I 2005/35) waren Trinkgelder Gehaltsbestandteile und somit steuerpflichtig. Tatsächlich erfasst wurden allerdings nur Kreditkartentrinkgelder im Wege des Lohnsteuerabzugs; bar zugewendete Trinkgelder hätten vom Dienstnehmer im Rahmen der Veranlagung versteuert werden müssen.

Da eine Überwachung durch den Arbeitgeber sowie Überprüfung im Rahmen von Lohnsteuerprüfungen bar zugewendeter Trinkgelder nur mit einem unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand möglich gewesen wäre, wurde aus Gründen der Verfahrensökonomie die Steuerbefreiung eingeführt.

Nach dem VfGH 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 (VfGH 25.9.2008, G 19/08; ebenso E 26.1.2012, 2009/15/0173; vgl auch § 3 Z 51 dEStG; BFH, BStBl 2009 II 820; BFH, BStBl 2007 II 712 zur Abgrenzung von Sonderzahlungen).

Derartige Trinkgelder bar oder mittels Kreditkarte sind von der Lohnsteuer, dem Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer befreit. Bezieher betrieblicher Einkünfte können nicht in den Genuss der Steuerbefreiung kommen (UFS 4.8.2009, RV/0644-S/08). Die Steuerfreiheit für Trinkgelder stieß auf verfassungsrechtliche Bedenken. Es schien nicht sachgerecht, dass Entgelte von dritter Seite unter den im Gesetz angeführten Voraussetzungen steuerfrei sind.

Da sich das Trinkgeld zudem am Rechnungsbetrag orientiere, ist das Trinkgeld in höherpreisigen Lokalen insgesamt erheblich höher als in anderen Lokalen, weshalb auch eine Durchschnittsbetrachtung nicht möglich sei. Derartige Bedenken wurden vom VfGH nicht geteilt. Danach ist die Steuerfreiheit von ortsüblichen Trinkgeldern einschließlich der Steuerpflicht von Trinkgeldern, dessen direkte Annahme dem Arbeitnehmer verboten ist, verfassungsrechtlich zulässig (VfGH 25.9.2008, G 19/08), wonach die Erfassungsprobleme der Verwaltung einschließlich der zu erwartenden Einsprüche sowie die Involvierung eines unbeteiligten Dritten als Trinkgeldgeber rechtfertigend wirken.

Für die Steuerfreiheit müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Ortsüblichkeit der Zuwendung,
- Zuwendung an den Arbeitnehmer anlässlich einer Arbeitsleistung von dritter Seite,

– Freiwilligkeit der Zuwendung sowie

– Zulässigkeit der Annahme der Zuwendung (kein gesetzliches oder kollektivvertragliches Verbot der Annahme) (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz²³, RZ 197 zu § 3).

Die Annahme des Trinkgeldes darf nicht aufgrund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen verboten sein. Damit sind u.a. jene Bestimmungen gemeint, die eine Annahme von Zuwendungen strafrechtlich sanktionieren. Geschenkkannahmen durch Beamte, durch leitende Angestellte eines öffentlichen Unternehmens, durch Sachverständige, durch Mitarbeiter und sachverständige Berater (§§ 304 ff StGB). Verschiedene weitere Bundes- und Landesgesetze enthalten weitere Verbote (zB § 59 BDG; § 42 NÖ LBG; § 27 GSpG;) (vgl hierzu Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz²³, RZ 202 zu § 3).

Laut dem vorliegenden Dienstvertrag, ist die Beschwerdeführerin bei ihrem liechtensteinischen Arbeitgeber als ***2*** tätig.

Art 32 Abs 2 des liechtensteinischen Geldspielgesetzes (GSG) erlaubt die Annahme individueller Trinkgelder und Zuwendungen anderer Art ausschließlich Mitarbeitern im persönlichen Dienstleistungsbereich. Dazu zählt das Restaurant- und Garderobepersonal.

Die Beschwerdeführerin gehört als ***2*** nicht zu dem in Art 32 Abs 2 GSG definierten Personenkreis von Mitarbeitern. Ihr ist die Annahme von Trinkgeldern somit aufgrund der Bestimmung des Art 32 des liechtensteinischen Geldspielgesetzes (GSG) untersagt.

Stellt man den Jahresbruttolohn und die Summe der Trinkgelder einander gegenüber, so ist für den beschwerdegegenständlichen Fall zu sagen, dass diese wohl nicht mehr als ortsübliches Trinkgeld bezeichnet werden können. Die Trinkgelder belaufen sich auf ca. als 22% des Bruttolohnes.

Von dem in der gesetzlichen Bestimmung des § 3 Abs 1 Z 16a EStG normierten Charakter eines ortsüblichen Trinkgeldes kann diesbezüglich nicht mehr gesprochen werden. Die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von Trinkgeldern gemäß § 3 Abs 1 Z 16a EStG liegt somit im beschwerdegegenständlichen Fall mehrfach nicht vor.

b) Unterhaltsabsetzbetrag

§ 33 Abs 4 Z 3 EStG lautet wie folgt:

Steuerpflichtigen, die für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leisten, steht ein Unterhaltsabsetzbetrag von 29,20 Euro monatlich zu, wenn

– das Kind nicht ihrem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und

– für das Kind weder ihnen noch ihrem jeweils von ihnen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner Familienbeihilfe gewährt wird.

§ 34 Abs 7 Z 1 EStG lautet wie folgt:

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe, den Familienbonus Plus gemäß § 33 Abs. 3a, den Kindermehrbetrag gemäß § 33 Abs. 7 sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.

2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

Der Unterhaltsabsetzbetrag steht dem Steuerpflichtigen zu, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört, den gesetzlichen Unterhalt leistet. Der Unterhaltsabsetzbetrag steht daher nur dann zu, wenn dem Steuerpflichtigen oder seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner keine Familienbeihilfe gewährt wird (siehe dazu auch EB zum „Familienbesteuerungspaket“ 1993, ÖStZ 1992, 146, ebenso UFS 9.3.2004, RV/1402-L/02).

Im beschwerdegegenständlichen Fall wurde seitens des Staates Liechtenstein eine Transferleistung in Form der gesetzlichen Kinderzulage gewährt. Der Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 4 Z 3 EStG steht somit nicht zu.

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.

Das gegenständliche Erkenntnis fußt auf den klaren und eindeutigen oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen. Eine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage liegt nicht vor.

Feldkirch, am 22. Februar 2024