

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, Steuernummer ***BF1StNr1***, über die Beschwerde vom 24. Juli 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24. März 2024, betreffend Einkommensteuer 2022 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Beschwerdeverentscheidung vom 9. Jänner 2025 abgeändert.

Für die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben wird auf die Beschwerdeverentscheidung vom 9. Jänner 2025 verwiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

1. Der Bf. war 2022 als Grenzgänger nach dem Fürstentum Lichtenstein als Casino Techniker bei der *C* AG in *S.* tätig.
2. Mit Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung für dieses Jahr beantragte er die Berücksichtigung des Pendlerpauschales in Höhe von 1.044 Euro, Werbungskosten für Arbeitsmittel in Höhe von 345,22 Euro sowie Kosten für Familienheimfahrten im Umfang des höchsten Pendlerpauschales in Höhe von 3.672,00 Euro als Werbungskosten, ferner den Pendlereuro in Höhe von 22 Euro als Absetzbetrag und Krankheitskosten in Höhe von 712,11 Euro als außergewöhnliche Belastung.
3. Mit dem angefochtenen Bescheid berücksichtigte das Finanzamt diese Kosten bis auf die Krankheitskosten. Diesen versagte es die Anerkennung mit der Begründung, die Aufwendungen seien niedriger als der für den Beschwerdeführer gültige Selbstbehalt in Höhe von 5.573,01 Euro.

4. In der gegen diesen Bescheid erhobenen **Beschwerde** wandte der Beschwerdeführer ein, das Finanzamt habe die von ihm monatlich bezahlten Beiträge in die Krankenversicherung nicht einkommensmindernd berücksichtigt. Zudem habe er von seiner Arbeitgeberin 2022 Trinkgelder in Höhe von 1.017 Euro empfangen, die als steuerfrei zu behandeln gewesen wären. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebiete es, dass Steuergesetze auf alle Steuerpflichtige gleichmäßig angewendet werden würden. In Österreich tätige Arbeitnehmer erhielten Trinkgelder, die sie steuerfrei ohne Offenlegung gegenüber Ämtern oder Behörden verwenden dürften. Dies stelle eine deutliche Ungleichbehandlung gegenüber jenen Fällen dar, in denen, aus welchen Gründen auch immer, Aufzeichnungen zu den Trinkgeldern geführt würden und somit eine Besteuerung dieser möglich wäre.

5. Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 9. Jänner 2025 änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid zu Ungunsten des Beschwerdeführers ab und setzte die Einkommensteuer mit 7.426 Euro fest. Die beantragte Steuerfreiheit für Trinkgelder gewährte es nicht, weil die Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988 im Beschwerdefall nicht erfüllt seien. Zudem stünden auch die im Erstbescheid noch berücksichtigten Kosten für Familienheimfahrten nicht zu, weil diese nur dann Werbungskosten gewesen wären, wenn eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorgelegen hätte. Im Beschwerdefall habe aber keine doppelte Haushaltsführung bestanden, weil der österreichische Hauptwohnsitz des Bf. zugleich auch sein Familienwohnsitz sei. Die geltend gemachten Werbungskosten für Beiträge in die Krankenversicherung berücksichtigte es in Höhe von 2.200,00 Euro, die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Krankheitskosten hingegen anerkannte es wie schon im Erstbescheid nicht, weil die Aufwendungen den Selbstbehalt überstiegen.

6. Mit dem **Vorlageantrag** vom 11. Jänner 2025 machte der Bf. erneut die Berücksichtigung von Beiträgen in die Krankenversicherung und steuerfreie Behandlung der Trinkgelder geltend.

7. Am 20. Februar 2025 legte die belangte Behörde die Beschwerde mit Verweis auf die Beschwerdevorentscheidung vom 9. Jänner 2025 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

8. Der Bf. wohnte im Jahr 2022 mit seiner Partnerin *M.* in einer gemeinsamen Wohnung im *Bf1-Adr2* in *F.*.

9. Aufgrund eines mit der *C* AG, *CA-Adr.*, abgeschlossenen Arbeitsvertrages ist der Bf. seit dem 4.9.2017 mit einem Beschäftigungsausmaß von 100% als Casino Techniker im Spielcasino *S.* beschäftigt.

10. Der Bf. war, wie grundsätzlich alle Mitarbeiter mit einem unbefristeten Arbeitsverhältnis sowie Mitarbeiter in der Probezeit am Trinkgeld, das über ein Tronc-System an die Mitarbeite verteilt wurde, beteiligt.

11. 80% der Trinkgelder (Tronc) wurden von der Arbeitgeberin einbehalten, wofür im Gegenzug eine Erhöhung der Monats- und Jahresgehälter erfolgt. 18% der Trinkgelder wurden nach dem Verteilersystem an die Arbeitnehmer ausgeschüttet und 2% der Trinkgelder wurden für die Bezahlung von Gemeinschaftsfeiern und Firmenfeiern einbehalten.

12. Das an die Mitarbeiter ausbezahlte Trinkgeld wurde an die am Trinkgeld beteiligten Mitarbeiter des Casinos abgerechnet und ausbezahlt. Der individuelle Anteil eines Mitarbeiters wurde wie folgt berechnet: Summe der Trinkgelder einer bestimmten Zeitperiode dividiert durch die Summe der Trinkgeld-Punkte aller am Trinkgeld-System beteiligten Mitarbeiter multipliziert mit der individuellen Punktezahl des Berechtigten.

13. Im Streitjahr 2022 bezog der Bf. Trinkgelder in Höhe 780 Euro aus dem Tronc, die von der Arbeitgeberin im Lohnausweis unter Z 7 „Andere Leistungen“ als solche ausgewiesen wurden. Neben dem Trinkgeld erfolgte noch eine Bonuszahlung in Höhe von 237,00 Euro.

2. Beweiswürdigung

14. 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 des Bf. sowie auf den nach einem Vorhalt vorgelegten Arbeitsvertrag vom 15.9.2017, die einvernehmliche Anpassung des Arbeitsvertrages vom 20.12.2019 sowie das Trinkgeldreglement der *C*.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Trinkgelder

15. Gemäß § 3 Abs 1 Z 16a EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit:

„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.“

16. Die Bestimmung geht auf einen Initiativantrag vom 4.2.2005 (527/A XXII.GP) zurück, der wie folgt begründet wurde:

„Bislang unterliegen Kreditkartentrinkgelder der Lohnsteuer, während bare Trinkgelder im Rahmen von Lohnsteuerprüfungen nicht erfasst werden können. Damit ist es bislang ausschließlich der Steuerehrlichkeit des Trinkgeldempfängers überlassen, die Trinkgelder im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung anzugeben. Eine Überprüfungsmöglichkeit besteht praktisch kaum. Eine Überwachung dieser baren Trinkgelder wäre jedenfalls nur mit einem unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand möglich. Auch eine Pauschalierung wäre undenkbar, da viele unterschiedliche Trinkgeldhöhen bestehen und eine Feststellung, wie Trinkgelder unter den Bediensteten aufgeteilt werden, nicht möglich ist. Aus Gründen der Verfahrensökonomie sollen daher von dritter Seite freiwillig an Arbeitnehmer gewährte Trinkgelder, auf die der Arbeitnehmer jedoch keinen Rechtsanspruch hat, zur Gänze lohn- bzw. einkommensteuerfrei gestellt werden.....

Liegt jedoch eine gesetzliche Bestimmung oder eine lohngestaltende Vorschrift vor, die eine Annahme von Trinkgeld durch einen Arbeitnehmer selbst verbietet und kommt es in der Folge zu einer Verteilung durch den Arbeitgeber an die Arbeitnehmer, ist wie bisher von voller Lohnsteuerpflicht auszugehen (z.B. § 27 Abs. 2 Glücksspielgesetz).

17. Art 32 des liechtensteinischen Geldspielgesetzes (GSG), LGBI. 2010 Nr. 235, bestimmt Folgendes:

„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.“

18. Der Bf. gehört als Casino Techniker nicht jenem Personal an, das gemäß Art. 32 Abs. 2 des liechtensteinischen GSG individuelle Trinkgelder und Zuwendungen anderer Art annehmen darf. Vielmehr zählt er zum Kreis der Angestellten, denen eine direkte Annahme von Trinkgeldern untersagt ist und die deshalb gemäß Abs. 1 leg. cit. einen Anteil am sogenannten Tronc erhalten. Insofern steht einer Steuerbefreiung der ihm von Arbeitgeberseite ausbezahlten anteiligen Trinkgelder aus dem Tronc schon der klare Wortlaut des § 3 Abs. 1 Z. 16a, zweiter Satz, EStG 1988, wonach die Steuerbefreiung dann nicht gilt, wenn den Arbeitnehmern die direkte Annahme von Trinkgeldern auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen untersagt ist, entgegen. Damit war die beantragte

Steuerfreiheit für die Trinkgelder bereits aufgrund des § 3 Abs. 1 Z 16a zweiter Satz EStG 1988 ausgeschlossen.

19. Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 ist zu sagen:

Mit Erkenntnis vom 25. September 2008, G 19/08, hat der Verfassungsgerichtshof, die Steuerbefreiung von Trinkgeldern (§ 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988) sowohl hinsichtlich des ersten als auch des zweiten Satzes als verfassungskonform beurteilt. Ausgangssachverhalt war die Beschwerde eines inländischen Casinomitarbeiters, dem nach § 27 Abs. 3 des österreichischen Glücksspielgesetzes (GSpG) verboten war, Zuwendungen von den Casinobesuchern entgegenzunehmen. Dies wurde zusammengefasst damit begründet, dass die Bestimmung Einkünfte betreffe, bei denen aufgrund von Besonderheiten ein rechtspolitischer Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers für die Normierung einer Steuerbefreiung bestehe. Hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des zweiten Satzes des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 hielt der Verfassungsgerichtshof fest, dass es bei dieser Ausnahme primär um eine steuerliche Regelung für die Fälle gehe, in denen zwar Trinkgelder zulässigerweise geleistet würden, dem Arbeitnehmer selbst aber die direkte Annahme verboten sei. Folglich müsse es zwangsläufig bei der Entgegennahme und Verteilung der Trinkgelder zu einer Einschaltung des Arbeitgebers kommen. Dies unterscheide den geregelten Fall (Stichwort: Cagnotte) von freiwilligen "Tronc-Systemen", bei denen bloß aus Gründen der gerechteren bzw. einfacheren Verteilung die geleisteten Trinkgelder gesammelt und die Verteilung unter Einschaltung des Arbeitgebers nach einem im Voraus vereinbarten Schlüssel vorgenommen werde. Für die Arbeitnehmer bestehe bei einem Tronc-System aber die Möglichkeit, jederzeit zu einem System der "Selbstverwaltung" unter Ausschaltung des Arbeitgebers zurückzukehren. Derartige Unterschiede rechtfertigten auch eine unterschiedliche steuerliche Behandlung, erhalte doch das Trinkgeld im zweiten Fall zwangsläufig stärker den Charakter eines Lohnbestandteiles im traditionellen Sinn, den der Gesetzgeber daher zulässigerweise in die Steuerpflicht einbeziehen dürfe, auch wenn er im Übrigen Arbeitnehmertrinkgelder von der Besteuerung freistelle.

20. Der Verfassungsgerichtshof differenziert somit zwischen freiwilligen Tronc-Systemen, die einer Steuerfreiheit nicht entgegenstehen, und solchen Tronc- bzw. Cagnotte-Systemen, die eingerichtet werden, weil den Mitarbeitern die Annahme von Trinkgeldern von Gesetzes wegen untersagt ist. Letztere weisen stärker den Charakter eines Lohnbestandteiles auf und sind steuerpflichtig. Wenn mit dieser Differenzierung Mitarbeiter aus Branchen wie den Spielcasinos, die Trinkgelder nach diesem System erhalten, steuerlich schlechter gestellt werden als Mitarbeiter aus Branchen wie etwa der Gastronomie, die Trinkgelder aus freiwillig eingerichteten Troncs erhalten, liegt nach Ansicht des Verfassungsgerichtshof kein Verstoß gegen den verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatz vor. Zudem war ersteren die direkte Annahme von Trinkgeldern untersagt, letzteren aber nicht.

21. Es liegt aber auch keine Ungleichbehandlung zwischen liechtensteinischen und inländischen Casinomitarbeitern vor. Art 32 des liechtensteinischen Geldspielgesetzes (GSG), LGBl. 2010 Nr. 235, ähnelt § 27 Abs. 3 Glückspielgesetz (GSpG) BGBl. I Nr. 117/2016, wonach es Arbeitnehmern des Konzessionärs untersagt ist, von den Spielern Zuwendungen, welcher Art auch immer, entgegenzunehmen. Es ist jedoch gestattet, dass die Spieler Zuwendungen, die für die Gesamtheit der Arbeitnehmer des Konzessionärs bestimmt sind, in besonderen, für diesen Zweck in den Spielsälen vorgesehenen Behältern hinterlegen (Cagnotte). Auch Trinkgelder, die nach einem solchen Cagnotte-System an Mitarbeiter österreichischer Spielcasinos verteilt werden, sind steuerpflichtig.

22. Bereits in mehreren Erkenntnissen hat das Bundesfinanzgericht das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 16a erster Satz EStG 1988 bei Angestellten eines liechtensteinischen Casinos verneint (vgl. z.B. BFG 5.3.2024, RV/1100006/2024, BFG 19.10.2023, RV/1100086/2021 oder BFG 6.9.2021, RV/1100291/2020). Im Beschwerdefall kann keine anderslautende Entscheidung fallen.

23. Weil im Beschwerdefall die Steuerfreiheit schon am § 3 Abs. 1 Z 16a zweiter Satz scheitert, erübrigen sich weitere Erläuterungen im Hinblick auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 16a erster Satz EStG 1988.

24. Die Trinkgelder in Höhe von 780,00 Euro waren daher als Teil der laufenden Bezüge zu versteuern. Der Bonus in Höhe von 237,00 Euro betraf hingegen nicht die Trinkgelder und war nicht Teil der laufenden, sondern der sonstigen Bezüge.

Kosten für Krankenversicherung und Familienheimfahrten

25. Was die in der Beschwerde und im Vorlageantrag erwähnten Krankenversicherungsbeiträge angeht genügt es darauf hinzuweisen, dass diese in der Beschwerdeentscheidung unter den sonstigen Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag mit einem Betrag in Höhe von 2.200 Euro berücksichtigt wurden. Der Bf. hat selbst eine Transaktionsliste für das Kalenderjahr 2019 vorgelegt, wonach er 2.061,48 Euro an Krankenversicherungsprämien bezahlte. Für das Jahr 2022 wurde kein vergleichbarer Nachweis über derartige Zahlungen berücksichtigt. Es ist aber glaubwürdig, dass der Bf. auch in diesem Jahr Versicherungsbeiträge in etwa derselben Höhe bezahlt hat. Es ist daher nicht rechtswidrig, wenn das Finanzamt diese Kosten unter Berücksichtigung inflationsbedingter Preis- und Kostensteigerungen mit 2.200 Euro als Werbungskosten anerkannt hat.

26. Für die Berücksichtigung der Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 3.672,22 Euro lagen die rechtlichen Voraussetzungen nicht vor. Absetzbar sind solche Kosten nur, wenn sie im Rahmen einer beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung anfallen. Wie das Finanzamt bereits in der Beschwerdeentscheidung vom 9. Jänner 2025 ausgeführt hat, lag im Beschwerdefall keine solche doppelte Haushaltsführung vor. Auf die diesbezügliche

Begründung in der Beschwerdeentscheidung wird in diesem Zusammenhang verwiesen. Diese Kosten hat das Finanzamt daher zu Recht mit der Beschwerdeentscheidung wieder aberkannt.

27. Der angefochtene Bescheid war daher im Umfang der Beschwerdeentscheidung zu Ungunsten des Bf. abzuändern.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

28. 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.

29. Die im Beschwerdefall strittige Frage der Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Im gegenständlichen Beschwerdefall liegen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine ordentliche Revision ist damit nicht zulässig.

Feldkirch, am 12. August 2026