

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 29. Jänner 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. Jänner 2025 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 27. März 2025 abgeändert.

Für die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 27. März 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. Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) war im Jahr 2023 als Casino Mitarbeiterin bei der *C.* AG in *X.* im Fürstentum Liechtenstein beschäftigt. Im Rahmen dieser Tätigkeit erhielt sie von ihrer Arbeitgeberin Trinkgelder in Höhe von 4.591,00 Euro.

2. Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2023 vom 15.01.2025 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für dieses Jahr mit 7.524,00 Euro fest. Dabei übernahm es weitgehend die von der Bf. mit Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung erklärten Einnahmen und Ausgaben, nur die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Zahnarztkosten berücksichtigte es nicht, weil diese niedriger als der auf sie anzuwendende Selbstbehalt seien. Die im gemeinsam mit der Steuererklärung vorgelegten Lohnausweis ausgewiesenen Trinkgelder unterzog es der Besteuerung.

3. In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde beantragte die Bf., die Trinkgelder steuerfrei zu behandeln. Zudem sei sie sich nicht sicher, ob die bezahlten Beiträge in die Krankenversicherung in voller Höhe berücksichtigt worden seien.

4. Das Finanzamt änderte den angefochtenen Bescheid mit Beschwerdeverentscheidung vom 27.03.2025 ab und setzte Einkommensteuer 2023 mit 7.150,00 Euro fest. Die Reduktion bei der Einkommensteuer war darauf zurückzuführen, dass das Finanzamt Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 900 CHF (912,23 Euro) im Erstbescheid nicht berücksichtigt hatte und diesen Fehler nun mit der Beschwerdeverentscheidung korrigierte.

Im Übrigen wies es die Beschwerde mit folgender Begründung ab:

Die Krankenversicherungsbeiträge in Höhe von 3.455,00 Euro seien im angefochtenen Bescheid sehr wohl berücksichtigt worden.

Die Trinkgelder seien nicht von dritter Seite an die Bf. bezahlt worden, sondern würden aus einem von der Arbeitgeberin eingerichteten gemeinsamen Topf an alle Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen verteilt werden. Die Zahlungen erfüllten daher nicht alle Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 und seien als Lohnbestandteil zu beurteilen.

5. Im Vorlageantrag wandte die Bf. gegen diese Begründung für die Aberkennung der Steuerfreiheit für die Trinkgelder ein, die direkte Annahme von Trinkgeldern im Casino sei ihr aus verrechnungstaktischen Gründen untersagt. Ein Trinkgeld werde immer dann bezahlt, wenn ein Gast für die Betreuung im Casino seine Zufriedenheit zum Ausdruck bringen wolle. Dieses Motiv des Gastes sei in den Vordergrund zu stellen und nicht die Art der Abrechnung. Besonders aber sei die Ungleichbehandlung gegenüber Arbeitnehmern in inländischen Betrieben, bei denen Trinkgelder steuerfrei seien, zu beanstanden. Diese unterschiedliche Behandlung widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz.

6. Am 13.05.2025 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte, die Trinkgelder als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu besteuern.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

7. Die Bf. war aufgrund eines Arbeitsvertrages vom 17.01.2023 vom 02.02.2023 bis 29.02.2024 als „Dealer“ mit einem Beschäftigungsgrad von 100% bei der *C.* AG beschäftigt.

8. Neben dem monatlichen fixen Gehalt hatte sie auch einen Anspruch auf einen Anteil am sog. „Tronc“ gemäß der Troncregelung, die Teil des Arbeitsvertrages war.

9. Der Tronc ist die freiwillig getätigte finanzielle Zuwendung jeglicher Art von Gästen an die Mitarbeiter des Casinos. Alle Mitarbeiter sind dazu verpflichtet, diese erhaltenen Zuwendungen in die dafür vorgesehenen Behälter, die Tronc-Boxen, zu werfen. Das Barpersonal des Casinos belässt den Tronc in den Geldtaschen. Der Tronc wird täglich vom Inkassoteam des Casinos abgerechnet.

10. Der Tronc wird zwischen dem Arbeitgeber und den Mitarbeitern nach dem Verhältnis 70% Arbeitgeber – 30% Mitarbeiter aufgeteilt. Wenn der Betriebserfolg des Casinos es zulässt, kann sich der Mitarbeiteranteil auf höchstens 50% erhöhen.

11. Die Aufteilung des Mitarbeiteranteils am Tronc auf die Mitarbeiter erfolgt nach einem Punktesystem, das sich auf die gearbeiteten Dienste des Mitarbeiters bezieht.

12. Die Auszahlung des Troncs erfolgt mit der Überweisung des Gehaltes des Folgemonats und ist Lohnbestandteil und in Liechtenstein sozialversicherungs- und steuerpflichtig.

13. Im Jahr 2023 hat die Bf. in Zusammenhang mit ihrer beruflichen Tätigkeit Trinkgelder aus dem Tronc in Höhe von CHF 4.591,00 erhalten. Im Lohnausweis der Bf. waren sie unter "unregelmäßige Leistungen" angeführt.

2. Beweiswürdigung

14. Die Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes fußen auf den im Zuge der Vorlage der Beschwerde übermittelten Unterlagen, insbesondere dem Arbeitsvertrag und dem Tronc-Reglement des *C.* AG.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

15. Nach der Beschwerdeverentscheidung besteht zwischen den Parteien kein Streit mehr darüber, dass die Krankenversicherungsbeiträge bereits im angefochtenen Bescheid zur Gänze als Werbungskosten berücksichtigt wurden. Strittig ist nur mehr, ob die Trinkgelder, die die Bf. erhalten hat, in Österreich der Steuerpflicht unterlagen oder nicht.

16. 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.“

17. Diese 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).

18. Art 32 des liechtensteinischen Geldspielgesetzes (GSG), LGBI. 2010 Nr. 235, enthält folgende Regelung:

„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.“

19. Die Bf. gehört als Dealer nicht jenem Personal an, das gemäß Art. 32 Abs. 2 des liechtensteinischen GSG individuelle Trinkgelder und Zuwendungen anderer Art annehmen darf. Vielmehr zählt sie zum Kreis der Angestellten, denen die direkte Annahme von Trinkgeldern von Gesetzes wegen untersagt ist und die deshalb gemäß Abs. 1 leg. cit. einen Anteil am sogenannten Tronc erhalten. Insofern steht einer Steuerbefreiung der ihr von Arbeitgeberseite ausbezahlten anteiligen Trinkgelder aus dem gemeinsamen Topf schon der eindeutige Wortlaut des § 3 Abs. 1 Z. 16a zweiter Satz EStG 1988 entgegen. Damit ist die beantragte Steuerfreiheit für die Trinkgelder bereits aufgrund des § 3 Abs. 1 Z 16a zweiter Satz EStG 1988 ausgeschlossen.

20. 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.

21. 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. 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 der Gastronomie, die Trinkgelder aus freiwillig eingerichteten Troncs erhalten, liegt nach Ansicht des Verfassungsgerichtshof kein Verstoß gegen den verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatz vor.

21. Es liegt aber auch keine Ungleichbehandlung zwischen liechtensteinischen und inländischen Casinomitarbeitern vor. Art 32 des liechtensteinischen Geldspielgesetzes (GSG), LGBI. 2010 Nr. 235, entspricht in etwa § 27 Abs. 3 Glücksspielgesetz (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).

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

24. Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen, der angefochtene Bescheid war durch Berücksichtigung weiterer Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 912,23 Euro als Werbungskosten zu Gunsten der Bf. im Umfang der Beschwerdeentscheidung vom 17.3.2025 abzuändern.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

25. 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.

26. 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 entschieden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist mit diesem Erkenntnis nicht angesprochen und ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 12. August 2026