



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerbers, vertreten durch Grazer Treuhand StB GmbH & Partner KEG, 8010 Graz, Petersg. 128a, vom 30. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 17. März 2007 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 2001 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw), eine GmbH, betreibt Kartenspiele unter Anleitung eines Spielleiters. Für Zwecke der Lohnverrechnung hat die Bw einen (weiteren) steuerlichen Vertreter, dem sie auch eine auf Personalverrechnungsunterlagen eingeschränkte Zustellvollmacht erteilt hat.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Jahre 2001 – 2005 wurde festgestellt, dass mit diversen Spielleitern dienstvertraglich ein garantiertes Trinkgeld vereinbart wurde. Der als Arbeitslohn versteuerte Betrag war im Vergleich zu dem als Trinkgeld in Ansatz gebrachten Betrag von untergeordneter Bedeutung. Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise waren damit für das Finanzamt die gewährten Trinkgelder als Entgelt für die Arbeitsleistung anzusehen und das Finanzamt erließ Haftungsbescheide betr. Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den geprüften Zeitraum.

Dem Arbeitsbogen des Prüfers ist weiters folgendes zu entnehmen:

Die Bw ist bei der Wirtschaftskammer mit dem Geschäftszweig „Halten erlaubter Kartenspiele“ erfasst. Daraus wurde iZH mit dem Erkenntnis des VwGH vom 8.9.2005, 2000/17/0201 offenbar geschlossen, dass die Bw nicht dem Glückspielgesetz unterliegt (weil in der Anmeldung gem § 339 Abs 2 GewO 1994 die genaue Bezeichnung des Gewerbes enthalten sei).

Die mit den Spielleitern frei vereinbarten Dienstverträge sahen hinsichtlich der Entlohnung vor, dass die Dienstnehmer für 30 Wochenstunden ein Fixum iHv € 310,-/12 mal jährlich erhalten. Dazu kommt die Garantie, dass das Trinkgeld zumindest € 500,- monatlich beträgt. Die Dienstnehmer sind diesbezüglich verpflichtet, Trinkgelder, die durch Dritte Personen zugewendet werden, bis zum 10. des Folgemonats aufzuzeichnen und dies dem Dienstgeber schriftlich mitzuteilen. Darüber hinaus sind sie nicht berechtigt, Provisionen oder Entlohnungen von einem Kunden oder sonstigen geschäftlichen Kommittenten anzunehmen.

Einem Zusatz zum Dienstvertrag ist zu entnehmen, dass das garantierte Trinkgeld iHv € 500,- auch dann zusteht, wenn der Dienstnehmer das Trinkgeld wegen Krankheit, Urlaub oder sonst einem Umstand nicht erreicht.

Der Niederschrift zur Schlussbesprechung ist weiters zu entnehmen, dass das Finanzamt die Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 16a EStG als nicht anwendbar erachtete.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Bw an, die vereinnahmten Trinkgelder fielen unter die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 1 Z 16a EStG und seien daher auch vom Dienstgeberbeitrag sowie dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag befreit. Für den Fall dass die Bw die Trinkgelder aus ihren Einnahmen zahlen müsse (wenn etwa wegen Urlaub, Krankenstand o.a. der garantierte Betrag nicht erreicht wird), würde die Befreiung ohnedies nicht zur Anwendung gebracht und für die ausbezahlte Summe auch DB und DZ entrichtet.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Zustellung**

Gemäß § 103 Abs 2 BAO ist eine Zustellungsbevollmächtigung den Abgabenbehörden gegenüber unwirksam, wenn sie ausdrücklich nur auf einige jener Abgaben eingeschränkt ist, deren Gebahrung gemäß § 213 BAO zusammengefasst verbucht wird. Unter einer zusammengefassten Verbuchung ist die Verrechnung mehrerer Abgabenarten auf ein und demselben Abgabenkonto zu verstehen (vgl VwGH 13.9.1989, 88/13/0199, 0200). Nachdem der Dienstgeberbeitrag der Bw gemeinsam mit der Körperschaftsteuer oder der Umsatzsteuer auf dem Abgabenkonto StNr 123/4567 verbucht wird, ist die Zustellungsvollmacht an den steuerlichen Ver-

treter unwirksam. Die Zustellung hat daher an den zum Empfang aller behördlichen Schriftstücke ermächtigten Vertreter zu ergehen.

### **Dienstgeberbeitrag / Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag**

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen ist gemäß § 41 Abs 3 FLAG von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, gleichgültig ob sie beim Dienstnehmer der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Zur Beitragsgrundlage gehören nach der expliziten gesetzlichen Vorschrift des § 41 Abs 4 lit c FLAG nicht die in § 3 Abs 1 Z 13 – 21 EStG genannten Bezüge. Dieselbe Beitragsgrundlage gilt gemäß § 122 Abs 7 Wirtschaftskammergesetz für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Damit stellt sich für das Berufungsverfahren die Frage, ob die vereinnahmten Trinkgelder der Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 16a EStG unterliegen.

*§ 3 Abs 1 Z 16a EStG 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. Das gilt nicht, wenn aufgrund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen Arbeitnehmer die direkte Annahme von Trinkgeldern untersagt ist“*

Inwieweit „Trinkgelder“ (und nicht „versteckte Löhne“) vorliegen, ist anhand wirtschaftlicher Kriterien zu entscheiden (Jakom/Laudacher EStG, 2009 § 3 Rz 83).

Der Verfassungsgerichtshof hatte sich in seinem Erkenntnis vom 25.9.2008, G 19/08 mit der Ausnahme der Steuerbefreiungen für die sog. Cagnotte (Trinkgelder für Croupiers in Casinos) auseinander zu setzen. Wenngleich im Berufungsfall das Verbot der Trinkgeldannahme gem. § 27 Abs 3 Glückspielgesetz von der Finanzverwaltung nicht unterstellt wurde, kann aus den Erwägungen des VfGH vieles für den Berufungsfall gewonnen werden. So befasst sich der VfGH zunächst mit der Frage, was man unter einem Trinkgeld zu verstehen habe. Dazu führt das Höchstgericht folgendes aus:

*Mag es auch in vielen Branchen üblich sein und erwartet werden, dass für die vom Arbeitnehmer erbrachte Dienstleistung Trinkgeld gegeben wird, so handelt es sich doch letztlich um Einkünfte, denen ein freigebiges Verhalten des Kunden zugrunde liegt und deren Höhe typischerweise vom persönlichen Einsatz des Arbeitnehmers gegenüber dem Kunden abhängt. Trinkgelder stehen daher zwar im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis (ohne dieses käme es nicht zur Leistung von Trinkgeldern), ihre Zuwendung erfolgt aber doch letztlich außerhalb desselben: Ein Rechtsanspruch ist nicht gegeben; die Höhe steht im Belieben des Kunden; für den Arbeitnehmer gibt es zwar, was die Summe der Trinkgelder in einem bestimmten Zeitraum betrifft, möglicherweise Erfahrungswerte, aber keine Sicherheit; sobald die Kundenbeziehung wegfällt (etwa im Falle der Krankheit), fällt auch das Trinkgeld weg, ohne durch andere Leistungen substituiert zu werden.*

Vergleicht man diese Definition mit dem Berufungsfall so wird augenscheinlich, dass die Arbeitnehmer der Bw eben einen Rechtsanspruch auf ein Trinkgeld haben und zwar explizit für den Fall von Krankheit oder Urlaub, wobei nach Ansicht des VfGH gerade der Entfall desselben bei Krankheit oder Urlaub Kennzeichen eines Trinkgeldes ist.

Für den Verfassungsgerichtshof kann es weiters dahingestellt bleiben, ob das Verbot der direkten Trinkgeldannahme überhaupt eine Gegen Ausnahme konstitutiver Natur darstellt. Sutter (Trinkgeldbefreiung hält vor dem Verfassungsgerichtshof, ÖStZ 2008, 522) interpretiert die Aussage so, dass die Ausnahme für verbotene Trinkgeldannahme „*weitgehend nur deklarativ Natur ist, weil aufgrund der besonderen Lohnnähe der Cagnotte gar kein "Trinkgeld" iSd Satzes 1 mehr vorliegt*“ und stellt zur „ortsüblichen Höhe“ von Trinkgeldern folgende Überlegungen an:

*Auch die Höhe der Trinkgelder, die im Glücksspielbereich gegeben wird, ist nicht mit anderen Trinkgeldberufen oder Tronc-Systemen vergleichbar. So weiß man aus einem Erkenntnis des OGH (vom 21.12.2004, 5 Ob 112/04p) zu § 25 Abs 3 GSpG, dass ein Spieler vom Konzessionär wegen behaupteter Verletzung von Warn- und Sperrpflichten neben eigentlichen Spielverlusten auch noch über 600.000 Schilling an Cagnotte-Trinkgeld (also umgerechnet mehr als ein Brutto-Jahresgehalt eines durchschnittlichen Einkommens) zurückgefordert hat. Man kann Satz 2 des § 3 Abs 1 Z 16a EStG daher auch als bloße typisierende Ausprägung der Ortsüblichkeitsgrenze des Satzes 1 verstehen. ...*

*In einem solchen System deckt die Cagnotte schlichtweg einen maßgeblichen Teil der Brutto-lohnsumme der MitarbeiterInnen ab, die an der Cagnotte teilnehmen. Der Trinkgeldcharakter tritt damit im Lebensalltag der Arbeitnehmer verstärkt in den Hintergrund. Eine derartige Cagnotte-Verrechnung, die letztlich den Fremddeckungsgrad des Arbeitgebers für seine Personalkosten bestimmt, unterscheidet sich schon erheblich von der Situation anderer Trinkgeldempfänger: Während herkömmliches Trinkgeld ein im Vorhinein nicht berechenbares Plus zum Grundgehalt bietet, bildet die Cagnotte in einem solchen System den Grundstock des Gehalts, den der Arbeitgeber bis zur vereinbarten Summe der Fixgehälter auffüllt. Würde man die Cagnotte steuerfrei stellen, wären letztlich große Teile der Lohnsumme des Spielbankkonzessionärs steuerfrei.*

Auch aus dieser Betrachtungsweise heraus kann im Berufungsfall die Steuerbefreiung nicht angenommen werden: Das „garantierte“ Trinkgeld übersteigt schon betragsmäßig den vereinbarten Lohn und bildet den Grundstock des Gehalts, den der Arbeitgeber bis zur vereinbarten Summe der Fixgehälter auffüllt.

Schließlich hatte sich auch der deutsche Bundesfinanzhof mit der Frage der Steuerfreiheit von Trinkgeldern bei Spielbanken auseinander zu setzen, allerdings mit dem Unterschied, dass dem deutschen Recht eine explizite Ausnahme für die Cagnotte fremd ist. Der BFH definierte in seinem Urteil vom 18.12.2008, VI R 49/06 den Begriff des Trinkgeldes ähnlich wie der österreichische VfGH:

*Trinkgeld i.S. des § 3 Nr. 51 EStG ist eine dem dienstleistenden Arbeitnehmer vom Kunden oder Gast gewährte zusätzliche Vergütung, die eine gewisse persönliche Beziehung zwischen*

*dem Arbeitnehmer und dem Dritten voraussetzt. Trinkgeld ist eine freiwillige und typischerweise persönliche Zuwendung an den Bedachten als eine Art honorierende Anerkennung seiner dem Leistenden gegenüber erwiesenen Mühewaltung in Form eines kleineren Geldgeschenks (vgl. Senatsurteile vom 19. Juli 1963 VI 73/62 U, BFHE 77, 433, BStBl III 1963, 479; in BFHE 218, 122, BStBl II 2007, 712). Dem Begriff des Trinkgelds ist als Zeichen der besonderen Honorierung einer Dienstleistung über das vereinbarte Entgelt hinaus ein Mindestmaß an persönlicher Beziehung zwischen Trinkgeldgeber und Trinkgeldnehmer grundsätzlich immanent. Charakteristisch dafür ist, dass in einem nicht unbedingt rechtlichen, jedenfalls aber tatsächlichen Sinne Geldfluss und honorierte Leistung korrespondierend einander gegenüberstehen (Senatsurteil in BFHE 218, 122, BStBl II 2007, 712). Das Trinkgeld und die damit "belohnte" Dienstleistung kommen dem Arbeitnehmer und dem Kunden unmittelbar zugute. Der Trinkgeldempfänger steht faktisch in einer doppelten Leistungsbeziehung und erhält entsprechend dazu auch doppeltes Entgelt, nämlich das Arbeitsentgelt seitens seines Arbeitgebers und das Trinkgeld seitens des Kunden.*

wobei der BFH besonderes Augenmerk auf die Beeinflussbarkeit der Höhe des Trinkgeldes durch die Tüchtigkeit des Arbeitnehmers legt. Gerade das ist im Fall des Trinkgeldes bei Glücksspielen nicht der Fall. Den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechend zeigen sich Spielgewinner hinsichtlich eines Trinkgeldes großzügig, während Verlierer ihren Verlust typischerweise nicht durch Zuwendung von Trinkgeldern erhöhen. Damit hängt die Höhe des Trinkgeldes nicht von der Freundlichkeit oder Tüchtigkeit des Spielleiters, sondern vom Spielglück oder Pech der Kunden.

### **Insgesamt ist fest zu halten:**

Die im Rahmen des Spielbetriebes der Bw gewährten „Trinkgelder“ entsprechen nicht dem Trinkgeldbegriff des § 3 Abs 1 Z 16a EStG: Die Dienstnehmer haben einen vertraglichen Anspruch auf das Trinkgeld, was das Merkmal der Freiwilligkeit ausschließt. Nachdem die gesetzliche Definition von Trinkgeldern als Gelder, die *zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen ist* so zu verstehen ist, dass das Trinkgeld nicht den arbeitsvertraglichen Entlohnungsanspruch umfassen darf (vgl dazu Hofstätter-Reichel, EStG § 3 Tz 23a) bildet das Trinkgeld im Berufungsfall bereits aufgrund seiner garantierten Höhe einen Grundstock des Gehaltes (die Arbeitsleistung würde ohne diesen Trinkgeldanteil mit einem geradezu sittenwidrig niedrigen Stundenlohn von etwa € 2,30 entlohnt werden, und das für Arbeitsleistungen, die wohl überwiegend in den Abend- und Nachtstunden erbracht werden). Überdies sind die Dienstnehmer nicht in der Lage, die Höhe des Trinkgeldes durch ihr persönliches Geschick zu beeinflussen, wie es der BFH fordert.

Es kann dahin gestellt bleiben, ob den Dienstnehmern die Annahme von Trinkgeldern nicht ohnedies nach den Bestimmungen des Glücksspielgesetzes untersagt ist, weil die Zahlungen bereits nach der allgemeinen Definition nicht als steuerfreies Trinkgeld im Sinne des EStG, sondern als Arbeitslohn angesehen werden müssen sodass die „gesetzliche Gegen Ausnahme“ gar nicht zur Anwendung kommen kann.

Mit dieser ertragsteuerlichen Beurteilung ist auch das Schicksal der Berufung entschieden: Dem Dienstgeberbeitrag bzw. dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegt die Summe der Arbeitslöhne mit Ausnahme der nach § 3 Abs 1 Z 16a EStG befreiten Trinkgelder. Nachdem die Trinkgelder – wie ausführlich begründet – nicht befreit sind, war die Berufung spruchgemäß abzuweisen.

Graz, am 11. August 2009