



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2002 bis 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Croupier (Angestellter der X). In seinen Berufungen vom 10. und 15. Jänner 2007 gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002 bis 2005 ersuchte er um die ersatzlose Behebung dieser Bescheide mit der Begründung, dass - bei richtiger rechtlicher Beurteilung des Sachverhalts - seine Einkünfte der Einkommensteuer entzogen seien. Die Cagnotte, aus der die Gesamtheit der Angestellten des Spielbanken-Konzessionärs zur Gänze ihre Einkünfte beziehe, sei rechtlich als Trinkgeldsubstitut zu werten. Der Spielbanken-Konzessionär habe keinerlei Anspruch auf die in der Cagnotte gesammelten Gelder, sie werde zur Gänze unter den Arbeitnehmern des Konzessionärs aufgeteilt. Die Cagnotte sei sohin als Ausnahme vom Verbot für Arbeitnehmer von Spielbanken-Konzessionären, Zuwendungen entgegenzunehmen, zu werten. Die in § 3 Abs. 1 Z 16a zweiter Satz EStG 1988 formulierte Ausnahme von der Steuerbefreiung, wenn aufgrund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen Arbeitnehmern die direkte Annahme von Trinkgeldern untersagt ist, erscheine in einer Gesamtbetrachtung (Gastgewerbe -

Trinkgeld, Cagnotte = Trinkgeld) nicht gerechtfertigt. Die Bestimmung verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz, da gleiche Dienstleistungen (Trinkgelder) auch gleich zu behandeln seien. Es könne kein Zweifel daran bestehen, dass Trinkgelder zB im Gastgewerbe, bei Friseurbetrieben bzw. auch Zuwendungen an die Cagnotte nach der Intention der Trinkgeldgeber eindeutig den sie bedienenden Personen zugewendet werden sollen. Diese Zuwendungen würden von den jeweiligen Croupiers von den Trinkgeldgebern direkt in Empfang genommen und ihrerseits in der Cagnotte hinterlegt. Es könne auch keinen Unterschied machen, ob der Adressat dieser Zuwendung bzw. des Trinkgelds den gesamten Betrag für sich allein vereinnahmen könne oder ob ihm von diesem Betrag aufgrund der Aufteilung auf alle Dienstnehmer des Konzessionärs (Croupiers) nur ein entsprechender Prozent- oder Promillesatz zufließe. Auch die Erläuterungen zum Initiativantrag (527/A XXII. GP) würden zum Ausdruck bringen, dass die Cagnotte bzw. die in § 27 Abs. 3 GSpG genannten "Zuwendungen" das Trinkgeld für das Personal der Spielbankunternehmung darstelle. Es könne sohin keinem Zweifel unterliegen, dass es sich dabei um Trinkgeldzuwendungen handle und diese vom Trinkgeldgeber ausschließlich den jeweiligen Bediensteten zugerechnet werden. Zusammenfassend sei daher festzuhalten: Sowohl von der Zweckwidmung der Kunden (Spieler) als auch von ihrer materiellen Funktion her diene die Cagnotte als Trinkgeldsubstitut, das der "Belohnung" einer guten Dienstleistung des Spielbankangestellten diene (vgl. Strejcek [Hrsg.], Glücksspiele, Wetten und Internet, Wien 2006). Auch die tatsächliche Verwertung bzw. Abrechnungshandhabung der Cagnotte könne nicht zu Lasten der Dienstnehmer des Konzessionärs gehen. Es dürfe kein Unterschied gemacht werden, ob die Abrechnung in der Praxis durch den Konzessionär oder theoretisch von den Dienstnehmern selbst durchgeführt werde. Die Lohnsteuerpflicht treffe ausschließlich die Dienstnehmer der Spielbank bzw. des Konzessionärs. Die steuerliche Schlechterstellung dieser Zuwendungen bzw. Trinkgeldsubstitute an Dienstnehmer eines Konzessionärs sei daher system- und verfassungswidrig. In § 27 GSpG sei ausdrücklich formuliert, dass der Konzessionär keinen wie immer gearteten Anspruch auf die Zuwendungen in der Cagnotte habe. Diese fließen ausschließlich den Arbeitnehmern des Konzessionärs zu, die wiederum gemäß § 27 Abs. 3 GSpG berechtigt seien, Zuwendungen direkt in Empfang zu nehmen und diese in den dafür vorgesehenen Behälter (Cagnotte) zu hinterlegen. Die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG sei sohin hinsichtlich ihrer Wortfolge *„Dies gilt nicht, wenn auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen Arbeitnehmern die direkte Annahme von Trinkgeldern untersagt ist“*, gleichheits- und verfassungswidrig. Es erfolge eine aus dem Abrechnungssystem nicht zu rechtfertigende steuerliche Benachteiligung der Dienstnehmer eines Konzessionärs.

Mit Schreiben vom 17. Jänner 2007 beantragte der Berufungswerber die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung; mit weiterem Schreiben vom 27. März 2007 stellte er den Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch den gesamten Berufungssenat.

Über die Berufungen wurde erwogen:

I) 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.

Gemäß § 124b Z 119 EStG 1988 ist § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 35/2005 anzuwenden, wenn

- die Einkommensteuer veranlagt wird, erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1999,
- die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben oder durch Veranlagung festgesetzt wird, erstmals für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1998 enden.

II) Die Regelung des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 geht auf einen Initiativantrag (527/A XXII. GP) zurück, dessen Begründung wie folgt lautete:

„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 alle von dritter Seite freiwillig an Arbeitnehmer gewährten ortsüblichen Trinkgelder, auf die der Arbeitnehmer jedoch keinen Rechtsanspruch hat, zur Gänze lohn- bzw. einkommensteuerfrei gestellt werden. Damit sollen in Hinkunft auch Kreditkartentrinkgelder von der Lohnsteuer befreit sein. Die Befreiung gilt auch für den Dienstgeberbeitrag (§ 41 Abs. 4 lit. c Familienlastenausgleichsgesetz 1967) sowie für die Kommunalsteuer (§ 5 Abs. 2 lit. c Kommunalsteuergesetz 1993).

Liegt jedoch eine gesetzliche Bestimmung oder eine lohngestaltende Vorschrift vor, die eine Annahme von Trinkgeld durch den 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. 3 Glücksspielgesetz)."

Der Gesetzestext wurde durch den Ausschussbericht (906 BlgNR XXII. GP) noch insofern geändert, als die Befreiung nur für ortsübliche Trinkgelder gelten sollte, wobei ergänzend erläutert wurde:

„Unter ortsüblichen Trinkgeldern sind solche im Sinne der allgemeinen Verkehrsauffassung zu verstehen. Damit ist einerseits eine Unterscheidung auf Grund der geographischen Lage (beispielsweise Stadt, Land) und andererseits auch eine Branchendifferenzierung vorzunehmen (beispielsweise handwerkliche Berufe und Gastronomie). Innerhalb ein und derselben Branche ist ebenfalls eine abgestufte Betrachtung anzustellen (beispielsweise Haubenlokal und „Beisl“).

Die Benennung als „Trinkgeld“ alleine führt noch nicht zu einer Qualifizierung als Trinkgeld und löst damit noch nicht die Einkommensteuerbefreiung aus. Maßgeblich ist vielmehr der wirtschaftliche Gehalt. Demnach können bislang unter dem Titel „Löhne und Gehälter“ ausbezahlte Beträge nicht in steuerfreies Trinkgeld umgewandelt werden. Nicht unter die Steuerbefreiung fallen des Weiteren provisionsähnliche Gehaltsbestandteile sowie Umsatzbeteiligungen.“

III) § 27 Glücksspielgesetz (kurz: GlSpG) lautet wie folgt:

„Arbeitnehmer des Konzessionärs

§ 27. (1) Die Arbeitnehmer des Konzessionärs müssen Staatsbürger eines EWR-Mitgliedstaates sein.

(2) Den Arbeitnehmern des Konzessionärs ist es untersagt, Aktien des Konzessionsunternehmens zu erwerben. Es dürfen ihnen weder Anteile vom Ertrag der Unternehmung noch von diesem Ertrag abhängige Vergütungen (Provisionen, Tantiemen und dergleichen) in irgendeiner Form gewährt werden. Der Konzessionär kann seinen Arbeitnehmern jedoch aus dem Ertrag jener Glücksspiele, die außer französischem Roulette, Baccarat und Baccarat chemin de fer noch in den Spielbanken betrieben werden, Beiträge zur Cagnotte (Abs. 3) gewähren.

(3) Den Arbeitnehmern des Konzessionärs ist es weiters untersagt, sich an den in den Spielbanken betriebenen Spielen zu beteiligen oder 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).

(4) Die Aufteilung der Cagnotte (Abs. 3) unter die Arbeitnehmer des Konzessionärs ist durch Kollektivvertrag und durch eine Betriebsvereinbarung zu regeln. Dem Konzessionär steht kein wie immer gearteter Anspruch auf diese Zuwendungen zu. Von der Verteilung der Cagnotte sind Vorstandsmitglieder, leitende Angestellte mit Sonderverträgen sowie Arbeitnehmer von Nebenbetrieben ausgenommen.“

IV) Nach den von der X übermittelten Lohnzetteln hat der Bw. in den Streitjahren Bruttobezüge von 38.480,69 € (2002), 37.995,86 € (2003), 38.092,79 € (2004) und 38.225,77 € (2005) erhalten. Wie sein steuerlicher Vertreter mitteilte, seien diese Bezüge zur Gänze aus der Cagnotte ausbezahlt worden, wobei die Verteilung der in der Cagnotte gesammelten

Gelder in den Streitjahren noch durch den bei der X eingerichteten Zentralbetriebsrat erfolgt sei (Telefonat vom 17. Juli 2007).

Nach Ansicht des Bw. seien seine Bezüge der Einkommensteuer entzogen, weil sie bei richtiger rechtlicher Beurteilung (zur Gänze) als Trinkgeldsubstitut zu verstehen seien.

V) Die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 bezieht sich auf ortsübliche Trinkgelder. Eine weitere Einschränkung ergibt sich dadurch, dass es sich um Beträge handeln muss, die zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung (arbeitsrechtlich) zu zahlen ist (Fuchs in Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A Tz. 23a zu § 3). Bestanden jedoch die Einkünfte des Bw. (nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge: ca. 31.500 € jährlich) **ausschließlich** aus Anteilen an der Cagnotte, so kann nicht mehr von „Trinkgeldern“ im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16a erster Satz EStG 1988 gesprochen werden. Dem wirtschaftlichen Gehalt nach handelte es sich vielmehr um (steuerpflichtiges) Arbeitsentgelt, selbst wenn die Cagnotte - wie der Bw. vorbringt - nach der Intention des einzelnen Kunden (Spielers) als „Trinkgeldsubstitut“ diene. Neben seinem Anteil an diesen nach § 27 Abs. 3 GlSpG „für die Gesamtheit der Arbeitnehmer des Konzessionärs“ gesammelten Geldern hat der Bw. kein (anderweitiges) Entgelt für seine Arbeitsleistung erhalten. Wirtschaftlich betrachtet ersetzen die Anteile des Bw. an der Cagnotte daher nicht ein Trinkgeld, welches er auf Grund gesetzlicher Regelungen für sich persönlich nicht annehmen durfte, vielmehr bildeten sie sein Arbeitseinkommen schlechthin.

Somit waren bereits die Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 16a *erster Satz* EStG 1988 nicht erfüllt.

VI) Darüber hinaus war dem Bw. die direkte Annahme von Trinkgeldern auf Grund gesetzlicher Bestimmungen jedenfalls untersagt (§ 27 Abs. 3 GlSpG). Eine Steuerfreiheit der ihm zugeflossenen Anteile aus der Cagnotte wäre (zufolge § 3 Abs. 1 Z 16a *zweiter Satz* EStG 1988) selbst dann ausgeschlossen, wenn sie - nach dem Berufungsvorbringen - als „Trinkgeldsubstitut“ unter die Befreiungsbestimmung (des § 3 Abs. 1 Z 16a *erster Satz* EStG 1988) subsumiert werden könnten.

VII) Gegen die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 wurden auch in der Fachliteratur schon Bedenken geäußert (siehe etwa Prodingner, Steuerfreie Trinkgelder - steuerpflichtige Sachbezüge von dritter Seite, SWK 2005 S 365; zur Differenzierung nach der „Ortsüblichkeit“ Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A Tz. 23a zu § 3). Der unabhängige Finanzsenat ist an die bestehenden, ordnungsgemäß kundgemachten Gesetze gebunden. Ob die verfassungsrechtlichen Bedenken zutreffen und ob der Sitz der vom Bw. behaupteten Verfassungswidrigkeit in § 3 Abs. 1 Z 16a *zweiter Satz* EStG 1988

gelegen ist oder aber - in Wirklichkeit - in § 3 Abs. 1 Z 16a *erster* Satz EStG 1988, ist vom unabhängigen Finanzsenat nicht zu prüfen.

VIII) Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat bzw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 282 Abs. 1 Z 1 und § 284 Abs. 1 Z 1 BAO; vgl. zB VwGH 23.4.2001, 96/14/0091; VwGH 27.2.2001, 2000/13/0137, uva).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 23. Juli 2007

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei