



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Werner Farthofer, Wirtschaftstreuhänder, 5020 Salzburg, Ginzkeyplatz 10, vom 11. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 11. August 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Oktober 2008 festgesetzten Abgabe bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw) erzielte im Streitjahr Einkünfte aus dem Betrieb eines Taxiunternehmens.

Die Steuererklärungen 2007 wurden elektronisch übermittelt. Mit gesondertem Schreiben wurde je eine Einnahmen–Ausgaben-Rechnung inkl. gesondert ausgewiesener „*Erlöse Trinkgeld*“ in Höhe von € 3.643,29 und ohne Trinkgelder übersendet.

Das Finanzamt setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb inkl. der vereinnahmten Trinkgelder fest.

Innerhalb der Berufungsfrist wurden berichtigte Steuererklärungen für 2007 eingereicht. In diesem Schriftsatz, der als Berufung zu werten ist, wurde für die Einkommensteuer beantragt,

bei den Kfz-Kosten einen Privatanteil sowie den Freibetrag für investierte Gewinne zu berücksichtigen.

In der Berufungsvorentscheidung vom 3. Oktober 2008 wurde die Einkommensteuer entsprechend der berichtigten Einkommensteuererklärung sowie der Einnahmen–Ausgaben-Rechnung inkl. der gesondert ausgewiesenen Trinkgeldeinnahmen festgesetzt.

Dagegen wurde fristgerecht Berufung erhoben. Die Berufung richte sich gegen den Ansatz eines Teiles der Einnahmen, welche als Trinkgelder im Jahr 2007 vereinnahmt wurden. Aufgrund der Diskussionen der letzten Jahre betreffend Trinkgelbesteuerung sei in der Literatur die Ansicht vertreten worden, dass Trinkgelder von der Einkommensteuer zu befreien sind. Es werde daher beantragt, die Einnahmen um die gesondert ausgewiesenen Trinkgelderlöse in Höhe von € 3.643,29 zu kürzen und den Freibetrag für investierte Gewinne anzupassen.

Das Finanzamt legte die Berufung und den Verwaltungsakt vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Betriebseinnahmen sind alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind; ein bloß mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb genügt; sie müssen außerdem zu einer Gewinnrealisierung führen. Für die Auslegung des Begriffs "Betriebseinnahmen" ist die Begriffsbestimmung des § 15 Abs. 1 heranzuziehen. Obwohl der Einnahmenbegriff des § 15 für die außerbetrieblichen Einkunftsarten vorgesehen ist, erscheint es gerechtfertigt, ihn auch für die Auslegung des Betriebseinnahmenbegriffs des § 4 Abs. 3 heranzuziehen, weil bei dieser Gewinnermittlungsart die Erfassung erfolgswirksamer Geldbewegungen im Vordergrund steht und der Einnahmenbegriff des § 15 auf den Zufluss von Geld oder geldwerten Vorteilen abstellt. Die einheitliche Anwendung des Einnahmenbegriffes auf alle Einkunftsarten ergibt sich bereits aus dem Grundsatz der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip (vgl. *Doralt*, EStG12, § 4 Tz 221, mwN).

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 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. "

Vor der Einführung der Steuerbefreiung (mit BGBl I 35/2005) 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 (vgl. Begründung des Initiativantrages, IA 527/A 22. GP). Die Befreiung gilt rückwirkend ab 1999.

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).

Das Trinkgeld muss "dem Arbeitnehmer" anlässlich einer Arbeitsleistung zugewendet werden; Arbeitnehmer iSd § 47 Abs. 1 ist nur, wer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht.

Nicht erfasst sind somit der Unternehmer selbst (z.B. der Gastwirt, der Installateurmeister, der Taxiunternehmer) oder juristische Personen. Die Zuwendung muss anlässlich einer Leistungserbringung durch den Arbeitnehmer erfolgen. Die Zuwendung muss von dritter Seite stammen (vgl. *Doralt*, EStG12, § 3 Tz 122).

Zur Steuerfreiheit für Trinkgelder wurden verfassungsrechtliche Bedenken geäußert (vgl. *Prodingner*, SWK 2005 S 653; *Wagner/Puchinger*, FJ 2006, 85).

Der Verfassungsgerichtshof hat sich im Erkenntnis vom 25. 09.2008, G19/08, mit dieser Rechtsfrage auseinandergesetzt und ist zu dem Schluss gekommen, dass die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG nicht verfassungswidrig ist und hat dies wie folgt begründet (auszugsweise):

„ 2. In der Sache:

2.1. Die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes ob der Verfassungsmäßigkeit des § 3 Abs. 1 Z 16a erster Satz EStG 1988 sind im Gesetzesprüfungsverfahren zerstreut worden.

2.1.1. Der Verfassungsgerichtshof bleibt bei der Auffassung, dass es unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes grundsätzlich auf Bedenken stößt, wenn Einkünfte, die nach der Systematik

des Einkommensteuerrechts an sich einen Teil des steuerbaren Einkommens bilden und die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen (unter Umständen sogar in beträchtlichem Ausmaß) erhöhen, allein deswegen steuerfrei gestellt werden, weil sie nicht freiwillig deklariert werden. Mangelnde Steuerehrlichkeit und/oder Vollzugsunwillen der Finanzverwaltung sind für sich gesehen keine hinreichenden Gründe, um ein Abgehen vom im Einkommensteuerrecht maßgeblichen Leistungsfähigkeitsprinzip zu rechtfertigen.

Das Verfahren hat jedoch ergeben, dass die hier in Rede stehenden Einkünfte mehrere Besonderheiten aufweisen, die zusammengekommen auch eine steuerliche Sonderbehandlung in Form einer Steuerfreistellung zu rechtfertigen vermögen:

2.1.2. Die in Prüfung gezogene Befreiungsvorschrift betrifft Einkünfte, die aus der Sicht des EStG 1988 insofern atypisch sind, als sie nicht im Verhältnis Arbeitnehmer - Arbeitgeber verdient werden, sondern ihre Wurzel im direkten Verhältnis Arbeitnehmer - Kunde (Gast etc.) haben. 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. Bei solchen Einkünften ist der rechtspolitische Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips größer als bei jenen, auf die ein Rechtsanspruch des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber besteht und die zum "Kernbereich" des einkommensteuerrechtlichen Tatbestandes gehören.

2.1.3. Dazu kommt, dass die steuerliche Erfassung dieser Einkünfte unstrittig auf besondere Vollzugsprobleme stößt. Das Verfahren hat zwar nicht ergeben, dass der Besteuerungstatbestand bereits aus rechtlichen Gründen nicht durchgesetzt werden könnte: Es bestehen keine Bestimmungen, die speziell bei Trinkgeldern das der Verwaltung zur Verfügung stehende Ermittlungsinstrumentarium einschränken würden. Dessen ungeachtet ist aber davon auszugehen, dass das Ermittlungs- und Prüfungsinstrumentarium der Finanzverwaltung auf die Kontrolle von Arbeitnehmern, die Arbeitslohn nicht vom Arbeitgeber, sondern von dritter Seite erhalten, nicht zugeschnitten und daher dafür auch nicht geeignet

ist. In jedem Fall würde eine Erfassung der in Rede stehenden Einkünfte ein intensives Eindringen in die private Sphäre der betreffenden Arbeitnehmer erfordern, ohne dass damit angesichts des Beweisthemas letztlich eine wirklichkeitsnahe Besteuerung gewährleistet wäre.

2.1.4. Im Prüfungsbeschluss hat der Verfassungsgerichtshof unter Hinweis auf die Lage im sozialversicherungsrechtlichen Beitragsrecht (vorläufig) angenommen, dass auch im Steuerrecht die praktischen Erfassungsprobleme bei Trinkgeldern durch adäquate Pauschalierungsregelungen behoben werden könnten.

Die Bundesregierung hält diesen Weg letztlich für nicht gangbar. Sie weist zum einen darauf hin, dass die Pauschalierungsverordnungen im Sozialversicherungsrecht (wo es auch um den Erwerb von Anwartschaften auf Leistungen geht) auf das Steuerrecht nicht übertragbar seien, und betont zum anderen die besondere Vielfalt der Lebensverhältnisse (je nach Branchen und Berufen, Art des Betriebes, aber auch in regionaler oder lokaler Hinsicht), die einer typisierenden Betrachtung von Trinkgeldern gerade auch für steuerliche Zwecke entgegen stünden. Die Zulässigkeit von Gegenbeweisen würde bei hoch angesetzten Pauschalbeträgen den Vereinfachungseffekt wegen der großen Zahl der zu erwartenden Einsprüche zunichte machen; der Ansatz von niedrigen Pauschalbeträgen würde wiederum gerade jene Arbeitnehmer privilegieren, bei denen das Trinkgeld einen relativ hohen Teil des Einkommens ausmacht. Wenn die Bundesregierung daraus den Schluss zieht, dass es bei einer solchen Situation im rechtspolitischen Spielraum des Gesetzgebers liegen müsste, mit einer vollständigen Steuerbefreiung zu reagieren, so kann ihr der Verfassungsgerichtshof letztlich nicht entgegenreten.

2.1.5. Zusammenfassend kommt der Verfassungsgerichtshof daher zum Ergebnis, dass die in Prüfung gezogene Steuerbefreiung Einkünfte betrifft, bei denen angesichts ihrer qualitativen Besonderheit ein rechtspolitischer Spielraum des Einkommensteuergesetzgebers bei der Normierung von Sonderrecht besteht. Nach den Ergebnissen des Gesetzesprüfungsverfahrens ist eine befriedigende, dem Gedanken der Lastengleichheit Rechnung tragende, realitätsgerechte Erfassung dieser Einkünfte entgegen den vorläufigen Annahmen des Verfassungsgerichtshofes im Prüfungsbeschluss offenbar mit vertretbarem Aufwand nicht verwirklichtbar. Ist aber damit zu rechnen, dass verwaltungsökonomisch nicht vertretbare Verfahren auch nur ein Ergebnis zeitigen, das weit weg von einer wirklichkeitsgetreuen Erfassung dieser Einkünfte ist, dann liegt es in der Tat im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, darauf mit der Normierung einer Steuerbefreiung zu reagieren.

2.1.6. Die vorstehenden Überlegungen gelten nicht für Trinkgelder, die Steuerpflichtige im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit erhalten. Zum

einen werden Trinkgelder in diesen Fällen meist nur dann gegeben, wenn dem Kunden gar nicht bewusst ist, dass sein Vertragspartner nicht Arbeitnehmer ist. **Rechtlich gesehen liegt der maßgebliche Unterschied aber vor allem darin** (worauf die Bundesregierung in der öffentlichen mündlichen Verhandlung vor dem Verfassungsgerichtshof zu Recht hingewiesen hat), **dass diese Trinkgelder im Rahmen der ohnehin bestehenden Leistungsbeziehung gegeben werden, während der Trinkgeld empfangende Arbeitnehmer ein nicht am Vertragsverhältnis beteiligter Dritter ist.** Schon dieser Unterschied, der auch von verfahrensrechtlicher Bedeutung ist, rechtfertigt eine steuerliche Differenzierung, ohne dass auf die Frage eingegangen werden müsste, ob auch der Gedanke, dass die Steuerbefreiung im Bereich der Selbständigen Missbräuche fördern könnte, für die Unterscheidung tragfähig ist.

2.2. "

Damit ist aber das Schicksal der Berufung entschieden. Die vereinnahmten Trinkgelder in Höhe von € 3.643,29 stellen Betriebseinnahmen dar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 4. August 2009