

0000000000



**UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT**

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 3

GZ. RV/3635-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 30. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 30. April 2008 betreffend Abweisung des Antrages vom 9. September 2005 auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 9. September 2005 ersuchte der Berufungswerber (im Folgenden mit Bw. abgekürzt) unter Verweis auf die zur Steuerfreiheit von Trinkgeldern am 18. Mai 2005 ergangene Information des Bundesministeriums für Finanzen um Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2004.

Die beantragte Wiederaufnahme der Verfahren und Neuberechnung der Einkommensteuer 1999 bis 2004 unter Berücksichtigung der Steuerfreiheit von Trinkgeldern wurde vom Finanzamt mit Bescheiden vom 30. April 2008 abgewiesen und im Wesentlichen damit begründet, dass laut Auskunft der Lohnverrechnung des Arbeitgebers eine Trinkgeldregelung in den Dienstverträgen festgehalten sei, die Trinkgelder im Lohnkonto und im Lohnzettel (L 16) angeführt und durch den Arbeitgeber versteuert würden. Durch die Auszahlung der

Trinkgelder durch den Arbeitgeber zählten diese Trinkgelder weiters zu einem fixen Lohnbestandteil, der im Ergebnis sehr wohl lohnsteuerpflichtig sei.

Der Bw. führt in der Berufung vom 30. Mai 2008 aus, dass die Trinkgeldregelung zwar im Dienstvertrag geregelt sei, die Verteilung aber nicht durch den Dienstgeber erfolge. Es komme zu keiner monatlichen fixen Auszahlung, da es darauf ankomme, wie viel Trinkgeld von den Gästen komme, was täglich variiere. Die Trinkgelder seien auch nicht in den Sonderzahlungen und nicht in den Entgeltansprüchen enthalten, es handle sich daher nicht um einen fixen Lohnbestandteil. Außerdem bestehe kein Rechtsanspruch auf dieses Trinkgeld, wie vom IAF, von der AK und auch vom Arbeitsgericht festgelegt worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 1. Dezember 2008 wurde die Berufung gegen die Abweisungsbescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1999 bis 2004 unter Verweis auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 25. September 2008, G 19/08, als unbegründet abgewiesen.

Im Vorlageantrag vom 29. Dezember 2008 gab der Bw. an, dass die Trinkgelder nicht aus einer Cagnotte kämen, sondern direkt vom Gast. Daher erfolge die Verteilung der Trinkgelder nicht durch den Arbeitgeber.

In Beantwortung des Ergänzungersuchens vom 25. Oktober 2010 stellte der Bw. mit Eingabe vom 17. November 2010 nochmals klar, dass er als Kartenkasinoangestellter nicht dem Glückspielgesetz unterliege und auch zu keiner Zeit einem Cagnottesystem unterlegen sei.

In dem zwischen dem Bw. als Dienstnehmer und der GmbH als Dienstgeber am 3. Oktober 2001 abgeschlossenen Dienstvertrag heißt es auszugsweise wie folgt:

*„Frei vereinbarter DIENSTVERTAG für SPIELLEITER
...Artikel 2 – Laufzeit des Dienstvertrages; Dienstort*

1. Unbefristetes Dienstverhältnis: Der Dienstgeber stellt den Dienstnehmer zur Dienstleistung als Spielleiter in seinem Betrieb ein. Das Dienstverhältnis beginnt am 01. Oktober 2001 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen...

Artikel 4 – Funktionsbeschreibung, Verantwortlichkeitsbereich

1. Die durch den Dienstnehmer zu erfüllende Funktion als Spielleiter umfasst die folgenden Bereiche und Verantwortlichkeiten: Die Ausübung des Spielleiters, das Durchführen der Aufsicht, Pflege des spieltechnischen Materials sowie das Durchführen der vorkommenden Arbeiten, die von der Funktion des Spielleiters abweichen, jedoch im Ermessen des Dienstgebers vom Dienstnehmer verlangt werden können...

Artikel 8 - Entlohnung

- 1. Der Dienstnehmer erhält bei der vereinbarten wöchentlichen Arbeitszeit von 30 Wochenstunden ein monatliches Gehalt von öS 4.254,00 brutto 14 mal jährlich (Weihnachtsrenumeration und Urlaubszuschuss).*
- 2. Die Sonderzahlungen werden ohne Trinkgeld berechnet...*

Artikel 14 – Provisionen – andere Tätigkeiten

Der Dienstnehmer ist nicht berechtigt, eine Provision oder Entlohnung von einem Kunden oder sonstigen geschäftlichen Kommitenten anzunehmen...

Artikel 16 – Sonstige Pflichten des Dienstnehmers

- 1. Die freiwilligen Trinkgelder, die dem Dienstnehmer durch dritte Personen zugewendet werden, sind bis zum 10. des Folgemonats für das Vormonat aufzuzeichnen und dem Dienstgeber schriftlich mitzuteilen.*
- 2. Das realisierte Trinkgeld steht mit der Ausnahme des Artikel 16, Abs. 3, ausschließlich dem Dienstnehmer zu.*
- 3. Der Dienstnehmer führt öS 60,00 pro halbe Stunde Spielzeit am Spieltisch von seinem Trinkgeld in die Trinkgeldcagnotte ab.*
- 4. Das in die Trinkgeldcagnotte einbezahlt Geld wird ausschließlich an Mitarbeiter des Betriebes ausgefolgt...*

Artikel 21 – Sonstiges

- 1. Dem Dienstnehmer wird hiermit zur Kenntnis gebracht, dass die freiwilligen Trinkgelder sozialversicherungspflichtig und im Wege der Veranlagung durch den Dienstnehmer der Einkommensteuer zu unterziehen sind..."*

Insgesamt hat der Bw. in den Berufungsjahren laut vorgelegten Lohnkonten folgende Gehälter bezogen:

	Gehalt
1999	59.146,00 öS 25.528,00 öS 4.000,00 öS
2000	240.000,00 öS
2001	80.000,00 öS

	12.762,00 öS
2002	3.709,80 € 3.709,80 €
2003	3.720,00 €
2004	3.840,00 €

In den Lohnkonten sind außerdem nachstehende Beträge an Trinkgeldern ausgewiesen:

	Trinkgelder
1999	30.250,00 öS 78.000,00 öS 15.340,00 öS
2000	462.000,00 öS
2001	156.000,00 öS 11.780,00 öS
2002	4.750,00 € 7.654,20 €
2003	7.438,15 €
2004	6.031,15 €

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, in der zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung durch das Finanzamt geltenden Fassung, ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Bw. stützt seinen Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für 1999 bis 2004 im Ergebnis auf die ihm bekanntgewordene Information des Bundesministeriums für Finanzen zur Steuerfreiheit von Trinkgeldern vom 18. Mai 2005.

Im Konkreten gilt es daher zu beurteilen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Z 16a EStG 1988 im vorliegenden Fall erfüllt sind oder nicht.

Die diesbezüglich relevante Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

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 Bestimmungen Arbeitnehmern die direkte Annahme von Trinkgeldern untersagt ist.

Die Steuerfreiheit von Trinkgeldern wurde mit BGBI. I Nr. 35/2005 und dem Ziel normiert, die ungleichmäßige Besteuerung aufgrund der verschiedenen Auszahlungsarten hintanzuhalten. 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 ortsbülichen Trinkgelder, auf die der Arbeitnehmer jedoch keinen Rechtsanspruch hat, zur Gänze lohn- bzw. einkommensteuerfrei gestellt werden. Damit sollen in Zukunft 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)."

Aufgrund der vorliegenden Aktenlage ergibt sich im Berufungsfall folgendes Bild:

Der Bw. ist laut vorgelegtem Dienstvertrag als Spielleiter im Betrieb seines Dienstgebers beschäftigt. Seinen eigenen Angaben zufolge wird sein Beruf auch als Spielinspektor/Floorman bezeichnet. Nach Artikel 4 des Dienstvertrages umfasst die vom Bw. zu erfüllende Funktion unter anderem die Ausübung des Spielleiters, das Durchführen der Aufsicht und die Pflege des spieltechnischen Materials. Aus dem Dienstvertrag geht außerdem hervor, dass der Bw. neben seinem monatlichen Grundgehalt auch Trinkgelder realisieren kann, von denen ein Anteil in die Trinkgeldcagnotte abzuführen ist. Festgelegt ist außerdem die Ausfolgung des in die Cagnotte einbezahlten Geldes an die Mitarbeiter. Wie der Bw. außerdem klarstellt, kommt es zu keiner monatlich fixen Auszahlung der von den Gästen erhaltenen Trinkgelder, die zudem kein fixer Lohnbestandteil sind. In den vom Bw. vorgelegten Lohnkonten sind sowohl Gehälter als auch Trinkgelder erfasst und ausgewiesen. Das betragsmäßige Ausmaß der Trinkgelder in Vergleich zum Gehalt stellt sich wie folgt dar:

Jahr	Gehalt	Trinkgeld
1999	25.528,00 ATS 4.000,00 ATS 59.146,00 ATS	30.250,00 ATS 78.000,00 ATS 15.340,00 ATS
2000	240.000 ATS	462.000,00 ATS
2001	12.762,00 ATS 80.000,00 ATS	11.780,00 ATS 156.000,00 ATS
2002	3.790,80 € 3.709,80 €	4.750,00 € 7.654,20 €
2003	3.720,00 €	7.438,15 €
2004	3.840,00 €	6.031,15 €

Der unabhängige Finanzsenat hat in einem gleich gelagerten Fall betreffend einen Spielleiter in einem Spielbetrieb in der Berufungsentscheidung vom 26. März 2012, GZ. RV/3864-W/10, folgende Rechtsauffassung vertreten:

„Bei der Beurteilung der Steuerfreiheit von ortsüblichen Trinkgeldern kommt es auch auf den wirtschaftlichen Gehalt an. Trinkgelder sind daher im Hinblick auf einen etwaigen

Lohncharakter zu beurteilen. 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)...

Wirtschaftlich betrachtet bildeten die "Trinkgelder" einen wesentlichen Teil seines Arbeitseinkommens schlechthin...

Auch wenn eine fixe Auszahlung nicht garantiert war, stellt diese Zahlung doch einen integrierenden Bestandteil der Entlohnung des Berufungswerbers dar. Somit waren die Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 16a erster Satz EStG 1988 nicht erfüllt...

Unter ortsüblichen Trinkgeldern sind laut den Erläuterungen des Finanzausschusses 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'). Eine allgemeingültige Aussage darüber zu treffen, bis zu welchem Betrag bei Trinkgeldern von Ortsüblichkeit gesprochen werden kann, ist daher naturgemäß schwierig. Für mehrere Branchen (zB Gastgewerbe) wurden für Sozialversicherungszwecke daher Trinkgeldpauschalen festgelegt. Gemäß § 44 Abs. 3 ASVG hat die Festsetzung dieser Pauschalbeträge grundsätzlich unter Bedachtnahme auf die durchschnittliche Höhe der Trinkgelder, wie sie erfahrungsgemäß den Versicherten in dem betreffenden Erwerbszweig zufließen, zu erfolgen. Beispielsweise betragen diese für das Hotel- und Gastgewerbe in Niederösterreich ab Mai 2008 für das Servierpersonal mit Inkasso grundsätzlich € 29,07 pro Monat. Setzt man das Pauschale in ein Verhältnis zum Mindestlohn eines Oberkellners mit mindestens fünf Servierkräften (Monatslohn € 1.592,00), so beträgt die pauschale Trinkgeldkomponente 1,83 % des Monatslohnes. Stellt man dieser beispielhaft genannten Trinkgeldkomponente die konkrete Situation im Falle des Bw. gegenüber, zu welchem Zweck auf die Beträge gemäß den obigen Tabellen verwiesen wird, bedarf es keiner weiteren Ausführungen, dass im Sinne der wiedergegebenen Rechtsausführungen von einem ortsüblichen (und daher steuerfrei zu belassenden) Trinkgeld keine Rede sein kann."

Auch im vorliegenden Fall ergibt sich aus der betragsmäßigen Gegenüberstellung von Gehalt und Trinkgeld mit hinreichender Deutlichkeit, dass den in den Lohnkonten enthaltenen Trinkgeldern nicht mehr der Charakter eines ortsüblichen Trinkgeldes im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 zukommt.

Daraus folgt aber weiters, dass die für die Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogene Information des Bundesministeriums für Finanzen zur Steuerfreiheit von Trinkgeldern keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 BAO abzugeben vermag.

Die Behörde hat daher dem in Rede stehenden Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer im Hinblick auf das Fehlen eines tauglichen Wiederaufnahmegrundes zu Recht nicht Folge gegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Juni 2012