



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 16., 23. und 29. November 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2001 bis 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige ist Croupier (Angestellter der B). In seinen Berufungen vom 21.12.2006 gegen die am 16., 23. und 29.11.2006 ausgefertigten Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001 bis 2005 ersuchte er um die ersatzlose Behebung dieser Bescheide mit der Begründung, dass – bei richtiger rechtlicher Beurteilung des Sachverhalts – Lohnbestandteile der Einkommensteuer entzogen sind. Die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG sei hinsichtlich der Wortfolge „Dies gilt nicht, wenn aufgrund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen Arbeitnehmern die direkte Annahme von Trinkgeldern untersagt ist“ gleichheits- und (damit) verfassungswidrig. Die sachlich nicht zu rechtfertigende steuerliche Benachteiligung der Dienstnehmer eines Konzessionärs folge aus dem Abrechnungssystem des § 27 Glücksspielgesetz.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) 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 BGBI. 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.

2.) Der Bw. verweist darauf, dass bis zum Inkrafttreten der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 sämtliche Trinkgelder im Gastgewerbe, sonstigen Dienstleistungsgewerben (Friseuren usgl) der Einkommen- bzw. Lohnsteuer unterlagen. Dies trifft mit der Maßgabe zu, dass Trinkgelder, die Arbeitnehmer (zB eines gastgewerblichen Betriebs) nicht direkt von den Gästen erhielten, sondern vom Arbeitgeber ausbezahlt wurden, dem Lohnsteuerabzug zu unterziehen waren, während Trinkgelder, von denen der Dienstgeber dem Grund und/oder der Höhe nach keine Kenntnis hatte, nicht dem Lohnsteuerabzug, wohl aber der Einkommensteuerpflicht im Veranlagungsweg unterlagen (vgl. Doralt, EStG 1988, § 41 Tz 5).

Trinkgelder waren daher in jedem Fall zu versteuern.

3.) 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 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).“

4.) § 27 Abs. 3 und 4 Glücksspielgesetz (kurz: GISpG) lauten wie folgt:

„(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 [zu] 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.“

5.) Nach den Ausführungen des Bw. ist die Cagnotte, aus der die Gesamtheit der Angestellten des Konzessionärs zur Gänze ihre Einkünfte bezieht, bei richtiger rechtlicher Beurteilung als Trinkgeldsubstitut zu verstehen. Die Cagnotte sei materiell eindeutig an die Arbeitnehmer gerichtet. Der Spielbanken-Konzessionär habe keinerlei Anspruch auf die darin gesammelten bzw. enthaltenen Gelder. Ganz im Gegenteil werde die Cagnotte zur Gänze unter den Arbeitnehmern des Konzessionärs aufgeteilt. Sie sei daher als Ausnahme vom Verbot für Arbeitnehmer von Konzessionären (wie zB der B), Zuwendungen entgegen zu nehmen, zu werten.

Die in § 3 Abs. 1 Z 16a zweiter Satz EStG 1988 formulierte Ausnahme von der Steuerbefreiung erscheine in einer Gesamtbetrachtung (Gastgewerbe – Trinkgeld, Cagnotte = Trinkgeld) nicht gerechtfertigt und verfassungswidrig. Die Bestimmung verstöße gegen den Gleichheitsgrundsatz, da gleiche Dienstleistungen (Trinkgelder) auch gleich zu behandeln seien. Die Steuerfreiheit von Trinkgeldern und anderen freiwilligen Zuwendungen einerseits bzw. die vorliegende Steuerpflicht der Cagnotte andererseits sei sachlich nicht gerechtfertigt. 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 würden zum Ausdruck bringen, dass die Cagnotte bzw. die in § 27 Abs. 3 GISpG genannten „Zuwendungen“ das Trinkgeld für das Personal der Spielbankunternehmung darstellen würden. 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. Abrechnungshandhabe 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 GISpG 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 GISpG berechtigt seien, Zuwendungen direkt in Empfang zu nehmen und diese in den dafür vorgesehenen Behälter (Cagnotte) zu hinterlegen.

6.) Es kann offen bleiben, ob die Arbeitnehmer des Konzessionärs berechtigt sind, Zuwendungen direkt in Empfang zu nehmen. Es handelte sich (nach § 27 Abs. 3 GISpG) immer noch um Zuwendungen, die „für die *Gesamtheit der Arbeitnehmer des Konzessionärs* bestimmt sind“, dh um Zuwendungen an sämtliche Arbeitnehmer der B, auch an solche, die nicht am Spieltisch tätig sind, folglich um keine Zuwendungen an einzelne Arbeitnehmer aus Anlass einer von diesen Personen erbrachten Dienstleistung. Dem Bw. ist es nicht gestattet, Zuwendungen persönlich entgegen zu nehmen. Zuwendungen, die *dem Bw.* (arg. „dem Arbeitnehmer“, § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988) anlässlich einer Arbeitsleistung von dritter Seite gegeben werden, liegen nicht vor. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 16a *erster Satz* EStG 1988 sind somit nicht erfüllt.

7.) Es braucht auch nicht beantwortet zu werden, ob ein Tronk-System, bei dem Trinkgeld zunächst gesammelt und dann nach bestimmten Gesichtspunkten an die Arbeitnehmer eines Betriebs verteilt wird, einer Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 16a *erster Satz* EStG 1988 entgegen steht. Dem Bw. war die direkte Annahme von Trinkgeldern auf Grund gesetzlicher Bestimmungen jedenfalls untersagt (§ 27 Abs. 3 GISpG). Eine Steuerfreiheit der ihm zugeflossenen Anteile aus der Cagnotte wäre (zufolge § 3 Abs. 1 Z 16a *zweiter Satz* EStG 1988) selbst dann ausgeschlossen, wenn es sich dabei – wie der Bw. vorträgt – um „Trinkgeldsubstitut“ handeln sollte.

8.) Der Unabhängige Finanzsenat ist nach derzeitiger Gesetzeslage – selbst bei Bedenken gegen die von ihm anzuwendenden Rechtsvorschriften – gehindert, an den VfGH heranzutreten und einen Antrag gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG zu stellen; er ist an die bestehenden,

ordnungsgemäß kundgemachten Gesetze gebunden. Eine Ergebnis, mit dem dem Standpunkt des Bw. Rechnung getragen werden könnte, lässt sich in Anbetracht des klaren Gesetzeswortlauts und der Intention des Gesetzes (vgl. Initiativantrag, Absatz vier) auch nicht im Auslegungsweg gewinnen. § 3 Abs. 1 Z 16a erster und zweiter Satz EStG 1988 waren anzuwenden.

9.) 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. Nichts Anderes gilt auch für die Frage, ob die in der Begründung des Initiativantrags eingangs dargestellten Gründe eine Befreiung dieser Art zu tragen vermögen (so bestehen beispielsweise im Sozialversicherungsrecht – gestützt auf § 44 Abs. 3 ASVG – zahlreiche Pauschalierungsregelungen, die Versicherungsschutz ermöglichen; vgl. LStR Rz. 92c); weiters, ob das Argument zu überzeugen vermag, wonach § 3 Abs. 1 Z 16a *zweiter* Satz EStG 1988 gerechtfertigt sein soll, weil der Lohncharakter der Zuwendung im Hinblick auf das Annahmeverbot seitens des Arbeitnehmers „eindeutig“ im Vordergrund stehe (Bericht des Finanzausschusses über den Antrag 527/A, 806 der BeiStenProtNR XXII. GP). Eine Prüfung der Frage, ob Lohnbestandteile in beträchtlicher Höhe allenfalls gegen den Charakter von Trinkgeld sprechen, war im vorliegenden Fall, in dem die Berufung bereits aus rechtlichen Gründen abzuweisen war, nicht mehr vorzunehmen.

10.) Die Entscheidung über die Berufung obliegt namens des Berufungssenates den Referenten, es sei denn, dass der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat in den in § 282 Abs. 1 Z 1 BAO genannten Anbringen gestellt wird. Über die Berufung hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, sofern der Antrag in den in § 284 Abs. 1 Z 1 BAO genannten Anbringen gestellt wird.

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 (vgl. zB VwGH 23.4.2001, 96/14/0091; VwGH 27.2.2001, 2000/13/0137, uva). Die Entscheidung konnte daher ohne Befassung des gesamten Berufungssenates bzw. ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung getroffen werden (die entsprechenden Anträge wurden nämlich (erst) mit Schreiben vom 17.1. bzw. 27.3.2007 gestellt).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. April 2007