



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 3. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 25. Mai 2009 betreffend Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

In einem **Ersuchen um Ergänzung** seitens des zuständigen Finanzamtes vom 23. Februar 2009 wurde der Berufungswerber dahingehend informiert, dass dem Finanzamt bekannt geworden sei, dass er in den Jahren 2005 – 2007 Einkünfte von dritter Seite bekommen hätte. Diese Einkünfte würden der Einkommensteuer unterliegen und seien im Wege der Veranlagung zu erfassen.

Das Finanzamt beabsichtige, die Einkünfte in Höhe von

2005: 10.920,00 €

2006: 7.850,00 €

2007: 8.312,00 €

zu versteuern.

Der Berufungswerber werde ersucht, hierzu Stellung zu nehmen.

Mit **Eingabe vom 2. März 2009** gab der Berufungswerber bekannt, dass er das Trinkgeld nicht aus einer Cagnotte beziehen würde (so wie bei den Casinos Austria), sondern wie in

jedem anderen Dienstleistungsbetrieb, direkt vom Gast bekomme. Daher sei die Verteilung der Trinkgelder auch nicht durch dritte Seite erfolgt. Weiters würde auch nicht die Verteilung der Trinkgelder unter Einschaltung des Arbeitgebers erfolgen.

Anm. Referent: Arbeitgeber ist die xy Casino GmbH.

Der Berufungswerber hätte auch als Dienstnehmer keinerlei Rechtsansprüche auf dieses Trinkgeld, wie vom IAF, von der AK und auch vom Arbeitsgericht festgelegt worden sei.

In einem **Aktenvermerk vom 13. März 2009** wurde folgendes Telefonat mit dem GPLA-Prüfer der Firma des Arbeitgebers des Berufungswerbers festgehalten:

Bei den Gehältern würde es sich um echte Trinkgelder handeln, daher seien die Beträge auch nicht im Zuge der Lohnsteuerprüfung versteuert worden.

Die Trinkgelder würden vom Gast direkt an die Spielleiter, Croupiers, ... gegeben.

Mit **Einkommensteuerbescheiden vom 25. Mai 2009** wurden die Einkommensteuern für die Jahre 2005, 2006 und 2007 seitens des Finanzamtes festgesetzt.

Darin wurden jeweils Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug berücksichtigt (oben angeführte Zahlungen von dritter Seite).

Gem. § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 seien Trinkgelder steuerfrei, wenn sie in ortsüblicher Höhe von dritter Seite an Arbeitnehmer freiwillig gewährt würden. Die Benennung als "Trinkgeld" würde alleine noch nicht zu einer Qualifizierung als Trinkgeld führen und damit noch nicht die Steuerbefreiung auslösen. Maßgeblich sei vielmehr der wirtschaftliche Gehalt. Da hier nicht mehr von ortsüblichen Trinkgeldern auszugehen sei, seien die "Trinkgelder" im Wege der Veranlagung zu erfassen gewesen.

2005:

Einkünfte aus nsA CBA: 9.266,21 €

"Trinkgelder": 10.920,00 €

2006:

Einkünfte aus nsA CBA: 9.803,83 €

"Trinkgelder": 7.850,00 €

2007:

Einkünfte aus nsA CBA: 9.740,46 €

"Trinkgelder": 8.312,00 €

Mit **Eingabe vom 3. Juni 2009 wurde Berufung** gegen die Einkommensteuerbescheid 2005, 2006 und 2007 erhoben.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit sind:

"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.

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 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)."

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")".

Im konkreten Fall würde unter Berücksichtigung der obigen Ausführungen ein „ortsübliches Trinkgeld“ vorliegen. Für einen Floorman in der Casinobranche sei ein monatliches Trinkgeld

von 700,00 € als ortsbülich und brachendifferenziert im Sinne der allgemeinen Verkehrsauffassung anzusehen (siehe Entscheidungen des UFS betr. ortsbüchliches Trinkgeld).

In der Bescheidbegründung ist u.a. wie folgt ausgeführt:

Die Benennung als "Trinkgeld" alleine würde noch nicht zu einer Qualifizierung als Trinkgeld führen und damit noch nicht die Einkommensteuerbefreiung auslösen. Maßgeblich sei vielmehr der wirtschaftliche Gehalt.

Die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 beziehe sich auf ortsbüchliche Trinkgelder. Eine weitere Einschränkung würde sich dadurch ergeben, dass es sich um Beträge handeln müsse, die zusätzlich zu dem Betrag gegeben würden, der für diese Arbeitsleistung (arbeitsrechtlich) zu zahlen sei (Fuchs in Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A Tz. 23a zu § 3).

Im vorliegenden Fall würde die monatlichen Einkünfte des Berufungswerbers aus nichtselbständiger Arbeit 967,00 € betragen (nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge) - bestehen somit nicht ausschließlich oder überwiegend aus Trinkgeldern -, sodass von "Trinkgeldern" im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16a erster Satz EStG 1988 und somit von einer Einkommensteuerbefreiung der Trinkgelder auszugehen sei.

Mit **Vorlageantrag vom 20. Juli 2009** wurde gegenständliche Berufung den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem **Vorhalt** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates vom 29. Juni 2010 wurde der Berufungswerber aufgefordert weitere Unterlagen und Angaben nachzureichen.

Im **Antwortschreiben vom 12. Juli 2010** gab der Berufungswerber hierauf Folgendes bekannt:

1.) Dienstvertrag mit der Änderung vom 01. August 2004 liege diesem Schreiben bei. Das Gehalt würde 1.153,00 € Brutto plus eventuelles Trinkgeld betragen.

Die Arbeitszeiten seien im Normalfall 4 Tage Dienst und 4 Tage frei, im Wechseldienst dh.: 14 Tage Nachtdienst und 14 Tage Tagdienst. Ein Dienst würde 12 Stunden dauern.

Die Tätigkeit beginne mit dem Empfang der Gäste und die Betreuung Derselbigen.

Zur Betreuung der Gäste gehöre, diese zum Pokertisch zu begleiten, ihnen an der Kassa Jetons zu wechseln bzw. rückzuwechseln, weiters für ihr Wohlbefinden zu sorgen (z.B.: auch einmal ein Getränk für sie bestellen, den Tisch sauber zu halten, ihnen Jetons zum Pokertisch bringen, den Gästen zuzuhören, usw.).

Dem Berufungswerber obliege Planung und Durchführung von Pokerturnieren.

Zudem seien vom Berufungswerber auch Spielentscheidungen in strittigen Spielsituationen zu treffen, da die Spieler gegeneinander und nicht gegen die „Bank“ spielen würden.

Zu den weiteren Aufgaben gehöre die Aufsicht und Kontrolle des Spielsaals sowie die Einteilung der Croupiers zu den Pokertischen und deren Kontrolle.

2.) Die Feststellung der Höhe des Trinkgeldes erfolge durch Ansammeln des täglichen Trinkgeldes in einem Kuvert, welches dann am Monatsende in einer Trinkgelderklärung bei der Lohnverrechnung angegeben würde.

Das tägliche Trinkgeld bekomme der Berufungswerber persönlich von den Gästen bei der Kassa wenn diese ihre Jetons zurückwechseln, falls sie mit meiner Betreuungsleistung zufrieden gewesen seien.

Dieses tägliche Trinkgeld sei unter anderem abhängig von der Anzahl der Gäste und variiere zwischen 30,00 € und 40,00 € pro Dienst.

Ein Gast würde im Schnitt, wenn er gewinnt und zufrieden ist, zirka 1,00 € bis 2,00 € geben. Die Trinkgelder würden wie oben genannt, monatlich der Lohnverrechnung bekannt gegeben. Im Falle eines Krankenstandes oder Urlaubes oder anderer Abwesenheitszeiten würde es kein Trinkgeld geben.

Unter den Kollegen würden die Trinkgelder differieren, da es auf die Freundlichkeit der einzelnen Kollegen ankomme.

Die Höhe der Trinkgelder sei von der Art der Tätigkeit abhängig.

Ein Croupier würde sein Trinkgeld direkt am Pokertisch bekommen, für einen gewonnenen Pot des Gastes.

Während ein Saalinspektor das Trinkgeld bei der Kassa je nach Zufriedenheit der Gäste beim Rücktausch der Jetons in ein Trinkgeldkörbchen bekomme.

Die Höhe der Trinkgelder könne nur mit Freundlichkeit zu den Gästen beeinflusst werden. Je freundlicher umso wahrscheinlicher würde der Gast ein Trinkgeld geben.

Frei vereinbarter **Dienstvertrag** für Spielinspektor:

...

Artikel 8 – Entlohnung (Anmerkung Referent: geändert per 8.8.2004):

1. *Der Dienstnehmer erhält einen monatlichen Gehalt von 17.000,00 ATS brutto 14 mal jährlich (Weihnachtsremuneration und Urlaubszuschuss). Die Sonderzahlungen werden ohne Trinkgeld berechnet.*
2. *Der Dienstnehmer erhält monatlich aus der Trinkgeldcagnotte zusätzlich zum Gehalt eine erfolgsabhängige Prämie, die von der Höhe der Trinkgeldcagnotte, welche aus den Tischgeldern der Spielleiter dotiert wird, abhängig ist. Für die Ermittlung dieses erfolgsabhängigen Prämienbestandteiles gilt der Dienstnehmer Floor II (39 Punkte) zugehörig. Festgehalten wird, dass dieser erfolgsabhängige Prämienanteil nicht die Bemessungsgrundlage für Sonderzahlungen erhöht.*
3. *Der Dienstnehmer erhält ab dem zweiten Dienstjahr einen monatlichen Gehalt in der Höhe*

von 20.000,00 ATS brutto 14 mal jährlich (Weihnachtsremuneration und Urlaubszuschuss).

Die Sonderzahlungen werden ohne Trinkgeld berechnet.

4. Vorübergehende, aushilfsweise Tätigkeit des Dienstnehmers in einer höheren Verwendungsgruppe als jener für die er aufgenommen wurde, berechtigt zu keiner höheren Bezahlung.

...

Artikel 9 – Arbeitszeit:

1. Die Diensteinteilung basiert auf der Normalarbeitszeit, welche eine wöchentliche Gesamtarbeitszeit von im monatlichen Durchschnitt 40 Stunden vorsieht.

...

Artikel 14 Provisionen - andere Tätigkeiten:

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

2. Es ist dem im Betrieb und in den Außenstellen tätigem Dienstnehmer untersagt, eine Nebenbeschäftigung auszuüben. Als Nebenbeschäftigung gilt jede außerhalb der Dienstverpflichtungen dieses Vertrages liegende Beschäftigung, für die Entgelt gewährt wird. Ausgenommen davon ist die Beschäftigung auf literarischem, künstlerischem und wissenschaftlichem Gebiet.

...

Artikel 19 – Anwendung eines Kollektivvertrages:

Für das Dienstverhältnis entsprechend diesem frei vereinbarten Dienstvertrag ist kein Kollektivvertrag anwendbar

...

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.

2. Der Dienstnehmer nimmt zur Kenntnis, dass der Dienstgeber sich weitere Weisungen für das Dienstverhältnis vorbehält.

3. Änderungen und Ergänzungen des Dienstvertrages bedürfen der Schriftform.

Linz, am 11.09.2001

Artikel 2 - Inhalt des Zusatzes zum Dienstvertrag (Wien am 8.8.2004)

Änderung zu Art. 8 Abs. 2 des Dienstvertrages:

Laut einvernehmlichem Beschluss vom 22. Juli 2004 mit den Personalvertretern wird die Aufteilung der Trinkgeldcagnotte aufgrund betrieblicher Sparmaßnahmen vom Dienstgeber per 01. August 2004 eingestellt und ist von nun an vom Dienstnehmer selbst zu verwalten.

Die daraus resultierenden Trinkgelder sind jeweils bis zum 20. jedes Monats mittels Trinkgelderkklärung den Dienstgeber zu bestätigen.“

Mit **Datum 15. Juli 2010** wurden diese Daten (Vorhalt samt Antwort) der zuständigen Amtsvertreterin zu Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übergeben.

Im **Antwortschreiben vom 21. Juli 2010** wurde nochmals betont, dass es sich um steuerpflichtige Einkünfte handeln würde und demnach die Berufung abzuweisen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 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 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 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."

§ 27 Glücksspielgesetz (kurz: GISpG) 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, welche 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.“

Der Berufungswerber ist der Ansicht, dass es sich im streitgegenständlichen Fall jedenfalls um ein sog. ortsbüchiges Trinkgeld handelt. Er bezieht monatliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sodass nicht davon ausgegangen werden kann, dass seine Einkünfte ausschließlich oder überwiegend aus Trinkgeldern besteht.

Laut übermittelten Lohnzetteln erzielte der Berufungswerber in den streitgegenständlichen Jahren folgende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (KZ 245), von welchen seitens des Arbeitgebers ein Lohnsteuerabzug vorgenommen wurde:

2005: 9.266,21 € (für den Zeitraum 01.01. bis 31.12.2005)

2006: 9.803,83 € (für den Zeitraum 01.01. bis 31.12.2006)

2007: 9.740,46 € (für den Zeitraum 01.01. bis 31.12.2007)

Zusätzlich erhielt der Berufungswerber noch folgende „Trinkgelder“:

2005: 10.920,00 € (rd. 118% der Lohnbezüge)

2006: 7.850,00 € (rd. 80% der Lohnbezüge)

2007: 8.312,00 € (rd. 85% der Lohnbezüge)

Laut vorliegendem Dienstvertrag hat der Berufungswerber im monatlichen Durchschnitt eine wöchentliche Gesamtarbeitszeit von 40 Stunden zu leisten.

Ursprünglich (vor August 2004) hat der Dienstgeber die Aufteilung der Trinkgeldcagnotte übernommen. Nunmehr sind aus betrieblichen Sparmaßnahmen diese vom Dienstnehmer selbst zu verwalten.

Da nunmehr der Berufungswerber selbst seine „Trinkgelder“ verwaltet und dem Arbeitgeber monatlich bekannt gibt, stellt sich hier die Frage, ob hier tatsächlich Trinkgelder im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 vorliegen oder ob diese nicht doch ein Teil der (zu versteuernden) Entlohnung sind.

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

Der Verfassungsgerichtshof hat sich in seinem Erkenntnis vom 25.9.2008, G 19/08 unter anderem mit dem Begriff „Trinkgeld“ befasst und dazu Folgendes ausgeführt:

„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 freigiebiges Verhalten des Kunden zugrunde liegt und deren

Höhe typischerweise vom persönlichen Einsatz des Arbeitnehmers gegenüber dem Kunden abhängt. ...“

Der Berufungswerber betont zwar, dass er die Höhe seines „Trinkgeldes“ durch seine Betreuungsleistung beeinflussen kann. Er stellt aber weiters dar, dass auch der Gewinn ein Einflussfaktor für das Trinkgeld ist (Eingabe vom 12. Juli 2010: „... *Ein Guest gibt mir, wenn er gewinnt und zufrieden ist, ...*“).

Gerade im Glücksspielbereich kann jedenfalls davon ausgegangen werden, dass das Trinkgeld in engem Zusammenhang mit dem Gewinn steht. Und diesen Gewinn kann der Berufungswerber auch durch freundliches Auftreten und besondere Betreuungsleistungen nicht beeinflussen. Wesentlicher Faktor des Trinkgeldes ist also jedenfalls das Glück bzw. Unglück (Pech) des Spielers und erst in weiterer Folge die Betreuungsleistung des Arbeitnehmers.

Laut Dienstvertrag erhält der Berufungswerber monatlich aus der Trinkgeldcagnotte zusätzlich zum Gehalt eine erfolgsabhängige Prämie (Artikel 8). In einem Zusatz zu diesem Artikel wurde im August 2004 bestimmt, dass die Aufteilung dieser Trinkgeldcagnotte nunmehr vom Dienstnehmer selbst zu verwalten ist. An dem grundsätzlichen Anspruch dieser Zahlung wurde aber nichts geändert.

Es wurde also lediglich die Verwaltung dieser Beträge dem Arbeitnehmer überlassen. Es kann wohl zu keiner anderen steuerlichen Beurteilung führen, ob der Arbeitnehmer oder der Arbeitgeber die Verwaltung dieser Beträge übernimmt.

Gerade im Glücksspielbereich ist es üblich (und wird auch erwartet), dass der Guest (Spieler) bei Gewinnen Trinkgelder gibt. Dies ist auch dem Arbeitgeber bekannt und beeinflusst natürlich auch die Gesamtentlohnung des Arbeitnehmers.

Laut Dienstvertrag ist der Anteil des Berufungswerbers als erfolgsabhängige Prämie geregelt. Auch dies spricht dafür, dass es sich hier nicht um ein ortsübliches Trinkgeld im herkömmlichen Sinn handelt, sondern um steuerpflichtigen Arbeitslohn in Form einer Belohnung oder Erfolgsprämie.

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 Berufungswerbers (nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge) *überwiegend* 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 nach der Intention des einzelnen Kunden (Spielers) als "Trinkgeldsubstitut" diene.

Wirtschaftlich betrachtet bildeten die „Trinkgelder“ einen *wesentlichen Teil* seines Arbeitseinkommens schlechthin. Aus der vom übereinstimmenden Willen der beiden Vertragsparteien getragenen Regelung geht hervor, dass zusätzlich zum monatlichen Gehalt, eine erfolgsabhängige Prämie aus der Trinkgeldcagnotte bezahlt wird (Dienstvertrag Artikel 8 – Entlohnung).

Auch wenn eine fixe Auszahlung nicht garantiert war, stellt diese Zahlung doch einen integrierenden Bestandteil der Entlohnung des Berufungsverbergs dar.

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

Abschließend sei bemerkt, dass der im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren zu Grunde liegende Sachverhalt in der hier rechtserheblichen Hinsicht mit jenen in den h.a. Berufungsentscheidungen vom 3. April 2007, RV/0049-I/07; vom 23. Juli 2007, RV/0053-I/07; vom 21. August 2007, RV/2355-W/07 und vom 17. September 2007, RV/0775-W/06 entschiedenen Berufungsverfahren weitgehend übereinstimmt.

Allein aus dem Unterschied in der verwaltungstechnischen Abwicklung kann keine andere rechtliche Würdigung gerechtfertigt werden.

Der Referent sieht keine Veranlassung von der in diesen Entscheidungen geäußerten Rechtsauffassung abzugehen, weshalb auch die materiellrechtlichen Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

Linz, am 10. August 2010