



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommen 2000: 50.269,76 €; Einkommensteuergutschrift (nach Abzug der einbehaltenen Lohnsteuer): -232,12 €;

Einkommen 2001: 53.611,91 €; Einkommensteuergutschrift (nach Abzug der einbehaltenen Lohnsteuer): -71,36 €;

Einkommen 2002: 54.881,74 €, Einkommensteuer (nach Abzug der einbehaltenen Lohnsteuer): 369,54 €;

Einkommen 2003: 47.098,33 €; Einkommensteuer (nach Abzug der einbehaltenen Lohnsteuer): 350,16 €;

Einkommen 2004: 44.546,78 €; Einkommensteuer (nach Abzug der einbehaltenen Lohnsteuer): 371,53 €.

Die Fälligkeit der für die Jahre 2002 bis 2004 festgesetzten Abgaben bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war Croupier (Angestellter der X). In den Streitjahren hatte er in A., B-Straße, eine Wohnung gemietet. Nach Ergehen der Bescheide betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) der Jahre 2000 und 2001 wurde dem

---

Finanzamt bekannt, dass er diese Wohnung jeweils in den Monaten April bis Juni einem Untermieter überlassen hatte, wofür er an „Miete und Betriebskosten“ am 5. Juli 2000 einen Betrag von 30.000 ATS, am 10. Juli 2001 wiederum 30.000 S und am 3. Juli 2002, 10. Juli 2003 und 5. Juli 2004 jeweils 3.000 € erhalten hatte.

Mit Bescheiden vom 2. Juni 2006 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte die Einkommensteuer dieser Jahre neu fest. Gleichzeitig wurden für die Jahre 2002 bis 2004 Erstbescheide betreffend Einkommensteuer erlassen. Bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von jeweils 21.000 S für 2000 und 2001 bzw. 2.100 € für 2002 bis 2004 angesetzt. Begründend führte das Finanzamt aus, da der Bw. trotz Vorhalteverfahren keine Unterlagen beigebracht habe, seien die Ausgaben mit 30 % der Mieteinnahmen geschätzt worden.

In der Berufung gegen die (Sach-)Bescheide betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2004 vom 2. Juni 2006 wendete der Bw. ein, er habe die von ihm angemietete Wohnung einem Arbeitskollegen „gleichsam zum Selbstkostenpreis“ überlassen. Der Arbeitskollege habe dort mit seiner Familie gewohnt und dem Bw. die angefallenen Mehrkosten für Strom, Kabeltelefonie, Internet, Versicherung, Rundfunk und Reinigung ersetzt. Da beide Erwachsene Raucher gewesen seien, sei die Wohnung nach deren Auszug jeweils ausgemalt und gereinigt worden. Außerdem habe der Hund der Familie in der Wohnung einige Schäden angerichtet, die „pauschal unter Freunden“ beglichen worden seien.

Mit Eingabe vom 15. Jänner 2007 übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw. eine „Mietkostenaufstellung“ vom 17. Dezember sowie Bestätigungen vom 20. Dezember 2006, wonach der Bw. an Frau Y. für in der Zeit vom 1.4. bis 30.6. 2000 bzw. vom 1.4.2001 bis 30.6.2001 durchgeführte Reinigungsarbeiten in der Mietwohnung jeweils 9.600 S und für Reinigungsarbeiten in der Zeit vom 1.4.2002 bis 30.6.2002, vom 1.4.2003 bis 30.6.2003 und vom 1.4.2004 bis 30.6.2004 jeweils 700 € bezahlt habe. Nach Abzug dieser Ausgaben würden sich Überschüsse aus der Vermietung von jeweils weniger als 10.000 S bzw. 730 € ergeben.

In weiteren, vom steuerlichen Vertreter des Bw. erstatteten Berufungsergänzungen vom 25. Oktober 2006 und vom 16. Mai 2007 wurde zudem beantragt, die gesamte Lohnsteuer der Jahre 2002 bis 2004 gutzuschreiben. Die Entlohnung eines Croupiers erfolge aus der Cagnotte. Diese Bezüge seien als Trinkgeldsubstitute anzusehen. Die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 sei hinsichtlich der Wortfolge „*Dies gilt nicht, wenn auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen Arbeitnehmern die direkte Annahme von Trinkgeldern untersagt ist*“, gleichheits- und verfassungswidrig. Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Erörterungsgespräch vom 8. August 2007) wurde

---

beantragt, auch die Lohnsteuer der Jahre 2000 und 2001 aus den genannten Gründen gutzuschreiben.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**A) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:**

In den angefochtenen Bescheiden wurden die dem Bw. zugeflossenen Mieteinnahmen (jeweils 30.000 S in den Jahren 2000 und 2001; 3.000 € in den Jahren 2002 bis 2004) um geschätzte Werbungskosten von jeweils 9.000 S in den Jahren 2000 und 2001 bzw. 900 € in den Jahren 2002 bis 2004 gekürzt. Aus der im Berufungsverfahren übermittelten „Mietkostenaufstellung“ ergibt sich, dass von den vom Bw. seinerseits an die Vermieterin der Wohnung geleisteten Zahlungen für Miete und Betriebskosten 21.000 S auf die Monate April bis Juni 2000, 21.342 S auf die Monate April bis Juni 2001, 1.551 € auf die Monate April bis Juni 2002 und jeweils 1.584 € auf die Monate April bis Juni 2003 bzw. April bis Juni 2004 entfielen.

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten (siehe dazu unten Punkt B), ist von den anderen Einkünften gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 € (10.000 S) abzuziehen. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte den Betrag von 730 € (10.000 S) übersteigen.

In den Jahren 2000 und 2001 haben somit die Mieteinkünfte (unter Berücksichtigung lediglich der vorangeführten Ausgaben des Bw. an Miete und Betriebskosten) den Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 (von 10.000 S) nicht überschritten. Hinsichtlich dieser beiden Jahre waren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung daher nicht anzusetzen.

Im Übrigen hat der Bw. glaubhaft dargelegt, dass ihm für die jeweils dreimonatige Überlassung der Wohnung an einen Arbeitskollegen weitere Ausgaben (anteilige Kosten zB für Strom, Kabeltelefonie, Internet, Rundfunk) erwachsen sind. Zur Glaubhaftmachung der geltend gemachten Kosten für die Reinigung der Wohnung, welche von der Tochter eines (anderen) Berufskollegen des Bw. besorgt worden sei, reichen zwar die vorgelegten Bestätigungen, aus denen weder die Arbeitszeiten noch der Umfang der Arbeiten noch Zeitpunkt und Höhe der einzelnen Zahlungen hervorgehen, nicht aus. Insgesamt erscheint es jedoch sachgerecht, die in den Jahren 2002 bis 2004 angefallenen Werbungskosten im Schätzungswege mit 60 % der Einnahmen anzusetzen (Hinweis auf das Erörterungsgespräch vom 8. August 2007). Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen demnach für die Jahre 2002 bis 2004 jeweils 1.200 €. Diese Einkünfte sind noch um den Freibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

**B) Anwendung der Steuerbefreiung für Trinkgelder:**

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 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“).*

*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“ auszahlte 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 1.038.378 S (2000), 1.085.583 S (2001), 79.569,83 € (2002), 71.033,59 € (2003) und 68.452,54 € (2004) erhalten. Wie sein steuerlicher Vertreter beim Erörterungsgespräch am 8. August 2007 bestätigte, sind diese Bezüge (zu 100 %) aus der Cagnotte ausbezahlt worden.

Nach Ansicht des Bw. seien seine Bezüge der Einkommensteuer entzogen, weil sie (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 Bezüge des Bw. (im

Durchschnitt ca. 75.000 € brutto 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 - nach der Intention des einzelnen Kunden (Spieler) - als „Trinkgeldsubstitut“ dienen sollte. 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 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 Prodinger, 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.

### **C) Neuberechnung der Abgaben:**

Die Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 war - da Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht anzusetzen waren – entsprechend den Erstbescheiden vom 6. November 2002 festzusetzen (Gutschriften von 232,12 € bzw. 71,36 €). Die Neuberechnung der Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

---

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 13. August 2007

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei