



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 16

GZ. RV/0227-W/08,
RV/268-W/08, RV/269-W/08,
RV/270-W/08, RV/271-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., W, vertreten durch Mag. Michael Goller, 6020 Innsbruck, Edith-Stein-Weg 2, vom 28. November 2007 gegen die Bescheide vom 8., 12. und 20. November 2007 des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Croupier (Angestellter der X). In seinen Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2006 ersuchte er um die ersatzlose Behebung dieser Bescheide mit der Begründung, dass - bei richtiger rechtlicher Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts – seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Einkommensteuer entzogen seien.

Dies begründete er damit, dass gemäß der mit BGBl. I 2005/35 rückwirkend ab dem Kalenderjahr 1999 eingeführten Bestimmung des § 3 Abs. 1 Zif. 16a EStG 1988 sämtliche Trinkgelder und andere freiwillige Zuwendungen (Gastgewerbe) der Einkommensteuer entzogen seien. Bewusst ausgenommen von dieser Steuerbefreiung seien jedoch Einkünfte der Angestellten eines Spielbanken-Konzessionärs, worauf auch in den Erläuterungen zum Initiativantrag (527/A XXII GP) ausdrücklich mit Hinweis auf § 27 Abs. 2 Glückspielgesetz (GISpG) Bezug genommen worden sei. Nach dieser gesetzlichen Bestimmung sei es

Arbeitnehmern eines Konzessionärs untersagt, Aktien des Konzernunternehmens zu erwerben, und der Konzessionär dürfe seinen Arbeitnehmern weder Anteile vom Ertrag der Unternehmung noch von diesem Ertrag abhängige Vergütungen in irgendeiner Form gewähren. § 27 Abs. 3 GISpG enthalte jedoch eine Ausnahme von diesem so genannten Trinkgeldverbot, da dieser Bestimmung zufolge die Cagnotte als Zuwendung definiert werde, welche Spieler (Gäste) an die Gesamtheit der Arbeitnehmer eines Spielbanken-Konzessionärs leisten, indem sie diese Zuwendungen (=Trinkgelder) in bestimmten dafür vorgesehenen Behältnissen hinterlegen.

Die Cagnotte, aus der die Gesamtheit der Angestellten des Spielbanken-Konzessionärs zur Gänze ihre Einkünfte beziehe, sei rechtlich als Trinkgeldsubstitut zu werten. Der Spielbanken-Konzessionär habe keinerlei Anspruch auf die in der Cagnotte gesammelten Gelder, sie werde zur Gänze unter den Arbeitnehmern des Konzessionärs aufgeteilt.

Die in § 3 Abs. 1 Z 16a zweiter Satz EStG 1988 formulierte Ausnahme von der Steuerbefreiung „wenn aufgrund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen Arbeitnehmern die direkte Annahme von Trinkgeldern untersagt ist“ erscheine in einer Gesamtbetrachtung (Gastgewerbe - Trinkgeld, Cagnotte = Trinkgeld) nicht gerechtfertigt. Die Bestimmung verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz, da gleiche Dienstleistungen (Trinkgelder) auch gleich zu behandeln seien. Es könne kein Zweifel daran bestehen, dass Trinkgelder z.B. 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 (527/A XXII. GP) würden zum Ausdruck bringen, dass die Cagnotte bzw. die in § 27 Abs. 3 GISpG genannten "Zuwendungen" das Trinkgeld für das Personal der Spielbankunternehmung darstelle. 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 würde. 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 GlSpG sei ausdrücklich formuliert, dass der Konzessionär keinen wie immer gearteten Anspruch auf die Zuwendungen in der Cagnotte habe. Diese flössen ausschließlich den Arbeitnehmern des Konzessionärs zu, die wiederum gemäß § 27 Abs. 3 GlSpG berechtigt seien, Zuwendungen direkt in Empfang zu nehmen und diese in den dafür vorgesehenen Behälter (Cagnotte) zu hinterlegen. Die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG sei sohin hinsichtlich ihrer Wortfolge "Dies gilt nicht, wenn auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen Arbeitnehmern die direkte Annahme von Trinkgeldern untersagt ist", gleichheits- und verfassungswidrig. Es erfolge eine aus dem Abrechnungssystem nicht zu rechtfertigende steuerliche Benachteiligung der Dienstnehmer eines Konzessionärs.

Die Berufungen wurden mit Berufungsvorentscheidungen vom 4. Dezember 2007 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Zif. 16a EStG 1988 beziehe sich auf ortsübliche Trinkgelder, die zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden müssten, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen sei. Da der Bw. neben dem Anteil an der Cagnotte kein weiteres Entgelt für seine Arbeitsleistung erhalten habe, stelle der Anteil an der Cagnotte in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sein steuerpflichtiges Arbeitsentgelt dar. Darüber hinaus werde darauf hingewiesen, dass das Finanzamt nicht befugt sei, die Verfassungsmäßigkeit der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmung zu prüfen.

Vom Bw. wurde fristgerecht ein Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebbracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Berufungswerber war in den Jahren 2002 bis 2006 Arbeitnehmer der X. Entsprechend den von seinem Dienstgeber übermittelten Lohnzetteln betrugen seine steuerpflichtigen Bezüge in den Streitjahren 24.340,42 € (2002), 38.475,82 € (2003), 35.189,86 € (2004), 32.878,32 €

(2005) und 21.485,35 € (2006). Den Angaben des Bw. zufolge seien diese Beträge zur Gänze aus der Cagnotte ausbezahlt worden.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 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, von der Einkommensteuer befreit. 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.

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 (z.B. 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.

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, währendbare 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 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" auszahlte Beträge nicht in steuerfreies Trinkgeld umgewandelt werden. Nicht unter die Steuerbefreiung fallen des Weiteren provisionsähnliche Gehaltsbestandteile sowie Umsatzbeteiligungen."

§ 27 Abs. 3 und 4 GISpG haben folgenden Wortlaut:

"(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."

Der Bw. geht davon aus, dass seine Bezüge zur Gänze der Einkommensbesteuerung zu entziehen seien, weil sie bei richtiger rechtlicher Beurteilung als Trinkgeldsubstitut zu verstehen seien.

Dieser Ansicht ist der UFS bereits in seinen (gleich gelagerte Sachverhalte betreffenden) Entscheidungen vom 3. April 2007, GZ RV/0049-I/07 sowie vom 23.7.2007, GZ. RV/0053-I/07, mit folgender Argumentation entgegengetreten:

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 Bw. 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 - wie der Bw. vorbringt - nach der Intention des einzelnen Kunden (Spieler) als "Trinkgeldsubstitut" diene. 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.

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 - nach dem Berufungsvorbringen - als

"Trinkgeldsubstitut" unter die Befreiungsbestimmung (des § 3 Abs. 1 Z 16a erster Satz EStG 1988) subsumiert werden könnten (vgl. UFS 23.7.2007, RV/0053-I/07).

Die in den genannten Entscheidungen getroffene – oben dargestellte - rechtliche Würdigung ist auch für den gegenständlichen Fall zutreffend.

Wie bereits in den beiden genannten Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates angeführt, wurden auch in der Fachliteratur schon Bedenken gegen die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 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 Verfassungsgerichtshof, der die Bedenken, dass die Befreiung der Trinkgelder von der Einkommensteuer verfassungswidrig sein könnte, vorläufig teilt, hat mit Beschluss vom 12. Dezember 2007 zu B 822/07 ein Gesetzesprüfungsverfahren des § 3 Abs. 1 Zif. 16a EStG idF BGBl. I Nr. 35/2005, eingeleitet. Diesbezüglich wird vorläufig davon ausgegangen, dass der erste Satz der in Prüfung gezogenen Regelung dem Gleichheitssatz widersprechen dürfte, da durch die vollständige Steuerfreistellung von Trinkgeldern die Mehrzahl der Arbeitnehmer bzw. der Steuerpflichtigen, bei denen Trinkgelder keinen Bestandteil der Einkünfte darstellen, gegenüber jener Gruppe von Arbeitnehmern in typischen Trinkgeldberufen steuerlich benachteiligen dürfte.

Sofern die dargelegten Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des ersten Satzes des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988, BGBl. 400, idF BGBl. I 35/2005 nicht zutreffen, hegt der Verfassungsgerichtshof auch Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des zweiten Satzes dieser Bestimmung, da es unter der Voraussetzung, dass der erste Satz des § 3 Abs. 1 Z 16a EStG 1988 verfassungskonform sein und es in der Tat sachlich gerechtfertigt sein sollte, steuerehrliche Trinkgeldbezieher den steuerunehrlichen gleichzustellen, anscheinend keinen Unterschied machen dürfe, ob der Trinkgeldempfänger aus freien Stücken oder notgedrungen steuerehrlich sei.

Der Unabhängige Finanzsenat ist jedoch nach Art. 18 Abs. 1 B-VG an die bestehenden, ordnungsgemäß kundgemachten Gesetze – solange diese vom Verfassungsgerichtshof nicht als verfassungswidrig aufgehoben wurden - gebunden. Eine Prüfung der verfassungsrechtlichen Bedenken kann daher im Rahmen der vom Unabhängigen Finanzsenat zu treffenden Entscheidung nicht vorgenommen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Februar 2008