

Bonusmeilen

## Steuerfreie Trinkgelder – steuerpflichtige Sachbezüge von dritter Seite

Die Ungleichbehandlung von verschiedenen Bezügen stößt auf verfassungsrechtliche Bedenken

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER\*)



Nach § 15 Abs. 1 i. V. m. § 25 EStG sind neben Barbezügen auch Sachbezüge steuerpflichtig. Trinkgelder sollen nunmehr ab 1. 1. 1999 steuerfrei sein. Für Sachbezüge von dritter Seite wird jedoch weiterhin die Steuerpflicht argumentiert. So sollen nach der Verwaltungsmeinung etwa auch Bonusmeilen für einen Vielflieger, die dieser für einen vom Dienstgeber bezahlten Flug erhält, steuerpflichtig sein. Die Ungleichbehandlung ist verfassungsrechtlich bedenklich.

### 1. Steuerfreiheit der Trinkgelder

In vielen Bereichen, so insbesondere im Gastgewerbe, stellen Trinkgelder, die von Dritten den Angestellten gewährt werden, einen integrativen Gehaltsbestandteil dar. Sowohl der Dienstgeber als auch der Dienstnehmer rechnen damit, dass der Dienstnehmer – neben dem vereinbarten Gehalt – auch ein Trinkgeld erhält, das direkt oder indirekt von den Kunden bezahlt wird. Auch der einzelne Kunde weiß von der Üblichkeit des Trinkgeldgebens insbesondere in bestimmten Branchen.

Nach § 15 Abs. 1 EStG liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der außerbetrieblichen Einkünfte, hier also §§ 25 und 26 EStG, zufließen.

Nach § 15 Abs. 2 EStG sind die geldwerten Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Der Vorteil kann dabei auch von dritter Seite zufließen, muss aber mit der Leistung im Zusammenhang stehen.<sup>1)</sup> Die Steuerpflicht wird grundsätzlich auch von der Verwaltung vertreten.<sup>2)</sup> Dabei werden Trinkgelder als Beispiel einer Leistung von dritter Seite genannt.<sup>3)</sup>

Der Nationalrat hat nunmehr am 11. 5. 2005 eine Änderung des EStG dahingehend beschlossen, dass ein neuer § 3 Z 16a eingefügt wird.<sup>4)</sup> Nach der Neuregelung sind ortsübliche Trinkgelder, die anlässlich einer Arbeitsleistung dem Arbeitnehmer von dritter Seite ohne Rechtsanspruch gegeben werden, steuerfrei.<sup>5)</sup> Nach § 124b Z 119 EStG ist § 3 Z 16a EStG ab dem 1. 1. 1999 anzuwenden.<sup>6)</sup>

Nach den Erläuterungen<sup>7)</sup> bestehen bei baren Trinkgeldern kaum Überprüfungs-möglichkeiten bzw. wäre eine Überwachung nur mit einem unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand möglich. Auch eine Pauschalierung sei undenkbar, da viele unterschiedliche Trinkgeldhöhen bestehen. Aus Gründen der Verfahrensökonomie werden damit sämtliche freiwillig gewährte Trinkgelder (also bare Trinkgelder und Kreditkartentrink-

\*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien.

1) Vgl. hierzu Doralt, § 15 Tz. 13 m. w. H.

2) Vgl. LStR 2000 Rz. 138 ff.

3) Vgl. Doralt, § 15 Tz. 13.

4) Vgl. hierzu die Information des BMF vom 18. 5. 2005 in ÖStZ 2005, 253 sowie SWK-Heft 16/2005, Seite S 525.

5) Dies gilt jedoch nicht, wenn aufgrund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen Arbeitnehmern die direkte Annahme von Trinkgeldern untersagt ist.

6) BGBl. I Nr. 35/2005.

7) FA 527 BlgNR 22. GP.

gelder, letztlich wohl auch Trinkgelder aus überwiesenen Rechnungen) von der Lohnsteuer befreit.

## 2. Sachbezüge von dritter Seite (z. B. Bonusmeilen)

Nachdem die Neuregelung ausdrücklich nur Trinkgelder von der Steuer befreit, bleibt es natürlich bei der Steuerpflicht anderer (Sach)Bezüge. So wird etwa nach wie vor ein gewährter Dienstwagen ebenso wie eine Dienstwohnung der Steuerpflicht unterliegen. Dies gilt offensichtlich auch für (Sach)Bezüge, die von dritter Seite gewährt werden, wenn diese nicht unter den notorischen Begriff Trinkgeld zu subsumieren sind. Man denke also an das Schulbeispiel der Incentiv-Reise, die von einem fremden Dritten zur Verbesserung der Geschäftsbeziehungen mit dem Dienstgeber an einen Dienstnehmer gewährt wird.

Ebenso wurde in der Vergangenheit die Diskussion geführt, ob Bonusmeilen, die ein Flugunternehmen im Rahmen eines Vielfliegerprogrammes einzelnen Fluggästen gewährt, dann steuerpflichtig sind, wenn der Fluggast den Flug als Dienstnehmer eines Dienstgebers antritt, und der Dienstgeber diesen dienstlichen Flug auch bezahlt.

Die Steuerpflicht wird in der Literatur teilweise bejaht.<sup>8)</sup>

Demgegenüber wurde in der Literatur nachgewiesen, dass derartige Bonusmeilen im Regelfall nicht steuerpflichtig seien.<sup>9)</sup> Begründend wurde unter Berufung auf die Judikatur des BFH ausgeführt, dass es am so genannten „Veranlassungszusammenhang“ zwischen Dienstverhältnis auf der einen Seite und Zuwendung der Bonusmeilen auf der anderen Seite fehlt.

Dem Vernehmen nach werden von der Finanzverwaltung Bonusmeilen als steuerpflichtige Sachbezüge behandelt, wobei dies oftmals Zeiträume von den späten Neunzigerjahren bis dato betrifft.

## 3. Verfassungsrechtliche Überlegungen

### 3.1. Steuerfreiheit der Trinkgelder

Zum einen ist nunmehr fraglich, ob die Neuregelung per se verfassungskonform ist oder aber, ob ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz (etwa auch wegen Verletzung des Sachlichkeitsgebotes) zu befürchten ist. Es überrascht auf den ersten Blick durchaus, wenn durch gesetzliche Anordnung eine bestimmte und wirtschaftlich bedeutende Gruppe von Einnahmen, die dem Wesen nach ganz offensichtlich steuerpflichtig ist, einfach steuerfrei gestellt wird, mag dies auch durchaus populär sein.<sup>10)</sup> Eine genaue Auseinandersetzung mit dieser Frage würde den Rahmen des Artikels sprengen und soll daher anderen Stellungnahmen vorbehalten bleiben.

Es sei nur einleitend bemerkt, dass die Begründung des Finanzausschusses, wonach die schwierige Erhebung der Höhe der Trinkgelder für die Steuerfreistellung kausal war, ins Leere gehen muss:

Zum einen ist eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlage, selbst wenn sie allenfalls im Schätzungswege mit den einer Schätzung immer systemimmanenten Unsicherheitsfaktoren behaftet ist, wohl durchaus möglich. Die Argumentation etwa eines Kellners, wonach er nie Trinkgelder erhalten habe, ist unglaubwürdig.

Weiters können gerade aus unbar gegebenen Trinkgeldern, so etwa aus Trinkgeldern aus Kreditkartenzahlungen, sowohl diese Trinkgelder als auch daraus abgeleitet bare Trinkgelder ermittelt bzw. geschätzt werden.

Wenn beispielsweise in einem Restaurant ein Drittel des Gesamtumsatzes durch Kreditkarten bezahlt wird und dabei eine bestimmte Trinkgeldsumme gegeben wird, so mag

<sup>8)</sup> Vgl. *Doralt*, § 15 Tz. 63/1.

<sup>9)</sup> Vgl. *Prodinger*, SWK-Heft 26/2002, Seite S 695.

<sup>10)</sup> Vgl. hiezu etwa die medialen Mitteilungen des BMF; so etwa auch die Leuchtschrift vor dem BMF auf der Kärntnerstraße in Wien, die auf die steuerfreien Trinkgelder hingewiesen hat, wobei dieser Hinweis nach der Leuchtschrift von BM Karl-Heinz Grasser stammt.

die Schlussfolgerung, dass dieses Trinkgeld auch ein Drittel der Gesamttrinkgelder darstellt, per se nicht unrichtig sein. Man könnte hier nun verfeinernd argumentieren, dass die Kreditkartenzahlenden tendenziell mehr oder weniger Trinkgeld geben und hier vielleicht kompliziertere Formeln finden. Eine Ermittlung ist aber letztlich in gewissen Grenzen wohl möglich.

Endlich darf nicht übersehen werden, dass die neue Steuerfreistellung zur Sicherheit auch jene Trinkgelder steuerfrei stellt, die sehr wohl ermittelt werden können, eben beispielsweise die genannten Kreditkartentrinkgelder.

Schließlich kann aus der bloßen Schwierigkeit der Ermittlung von – unstrittig laufend signifikant vorkommenden – Entgeltsbestandteilen nicht deren Steuerfreiheit gefolgert werden. Gerade in der Gastwirtschaft böte sich dann als weiterer Weg an zu argumentieren, dass gerade in der Gastwirtschaft bei Barzahlung die Ermittlung des Umsatzes durchaus schwierig sein kann und – wie bekannt – gerade in diesem Bereich auch Schwarzgeschäfte vorkommen sollen. Konsequenterweise könnte man dann sämtliche Gewinne der Gastwirte ebenfalls steuerfrei stellen.

### **3.2. Vergleich zu anderen Bezügen vom Dienstgeber**

Vergleicht man nun die Trinkgelder mit einem (Sach)Bezug, den der Dienstgeber sonst dem Dienstnehmer gewährt<sup>11)</sup>, so wird dieser Vergleich an der Steuerpflicht der anderen (Sach)Bezüge wohl nichts ändern können. Damit drängt sich aber schon hier eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes auf. Aus Sicht des Steuerpflichtigen, der eben neben einem Bargehalt auch Sachbezüge empfängt, erhalten sowohl ein Trinkgeldempfänger als auch ein Empfänger eines Dienstautos einen Bezug, der eindeutig aus dem Arbeitsverhältnis zu erklären ist. Wird nun der eine Dienstnehmer steuerfrei gestellt, während der andere steuerpflichtig ist, so wird ein Sachverhalt, der im Vergleich auf das Regelungsziel (Besteuerung barer Bezüge und Sachbezüge) vergleichbar ist, mit einer unterschiedlichen Rechtsfolge behaftet. Noch klarer ist ein Vergleich mit anderen Geldbezügen.

### **3.3. Vergleich zu anderen Sachbezügen von dritter Seite**

Wie erwähnt sind auch Sachbezüge, die dem Dienstnehmer von dritter Seite gewährt werden, grundsätzlich steuerpflichtig. Zu entscheiden ist, ob die Gewährung im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht, also der so genannte Veranlassungszusammenhang gegeben ist.<sup>12)</sup>

Dabei mag es Konstellationen geben, wo dieser Zusammenhang eindeutig gegeben ist. Man denke z. B. an eine Incentiv-Reise, die der Dritte deshalb an den Dienstnehmer gewährt, um die Geschäftsbeziehung zum Dienstgeber zu stärken.

Andererseits gibt es auch Zuwendungen von dritter Seite, die in einem so schwachen oder in gar keinem Zusammenhang zum Dienstverhältnis stehen, dass von einem Veranlassungszusammenhang eben nicht mehr gesprochen werden kann. Man denke an die schon erwähnten Bonusmeilen.

Die Entgelte von dritter Seite sind den Trinkgeldern, die ja stets von dritter Seite gewährt werden, daher noch klarer vergleichbar als die unter 3.2 erwähnten (Sach)Bezüge des Dienstgebers.

Wenn daher eine Incentiv-Reise, die von einem Dritten gewährt wird, zur Steuerpflicht führt, ein Trinkgeld jedoch nicht, so ist hier offensichtlich eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes gegeben. Man kann nun darüber nachdenken, ob künftig hin auch die Incentiv-Reise steuerfrei zu stellen wäre oder aber die Steuerfreiheit der Trinkgelder verfassungswidrig ist.

<sup>11)</sup> Z. B. für Sachbezüge, Dienstwagen, Dienstwohnung.

<sup>12)</sup> Vgl. hiezu nochmals *Prodinge*, aaO m. w. H. auf den BFH.

Noch klarer wird dies im Beispiel der Bonusmeilen: Will man die Steuerpflicht von Bonusmeilen, bei denen ein Veranlassungszusammenhang wie gezeigt nicht gegeben ist, bejahen und gleichzeitig bei einem Entgelt von dritter Seite, bei dem dieser Veranlassungszusammenhang offensichtlich gegeben ist, verneinen, so wird nicht nur ein gleicher Sachverhalt ungleich behandelt, sondern ein Sachverhalt, für den inhaltlich die Steuerpflicht vorzusehen wäre, per gesetzlicher Anordnung steuerfrei gestellt, während ein zunächst vergleichbarer Sachverhalt, bei dem jedoch mangels Auftreten des Veranlassungszusammenhanges die Steuerfreiheit anzunehmen wäre, steuerpflichtig behandelt. Daran erkennt man aber klar, dass die Bonusmeilen als Sachbezug jedenfalls dann steuerfrei sein müssen, wenn man in Trinkgeldern von dritter Seite einen steuerfreien Bezug nach der gesetzlichen Neuregelung erkennt.

Die entsprechenden Überlegungen zur Verfassungswidrigkeit von Ausnahmebestimmungen sind durchaus im Einklang mit der Judikatur des VfGH:

So hat der VfGH<sup>13)</sup> die Körperschaftsteuerliche Ausnahmebestimmung der Österreichischen Bundesbahnen nach § 5 Z 1 KStG als verfassungswidrig aufgehoben. Der VfGH hatte hier Bedenken, dass die Österreichischen Bundesbahnen auch im so genannten Absatzbereich von der Körperschaftsteuer befreit sind, während alle anderen Steuerpflichtigen ganz normal steuerpflichtig wären. Bemerkenswert dabei ist, dass die Beschwerde offensichtlich zu Recht von einem nicht befreiten Steuerpflichtigen eingebracht werden konnte.

Ebenso hatte der VfGH<sup>14)</sup> zu Ausnahmebestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes 1955 abzusprechen. Hier war das Grundproblem, dass der Grundstückserwerb für öffentliche Altersheime nur dann von der GrESt befreit war, wenn dieser durch eine Gebietskörperschaft erfolgt, nicht aber durch einen anderen Rechtsträger, so im Falle etwa durch die Caritas socialis.

Aufgrund des Geflechtes der Ausnahmebestimmungen ist der VfGH hier sogar zur Erkenntnis gekommen, dass der Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1955 als verfassungswidrig aufzuheben war.

Nachdem bei einer allfälligen Aufhebung von § 3 Z 16a EStG die anderen Steuerfreistellungsregelungen wohl auf den ersten Blick nicht zu einer neuen Verfassungswidrigkeit führen würden, scheint eine derartige Aufhebung nicht notwendig zu sein. Eine Diskussion könnte sich allerdings – gerade im Zusammenhang mit den jetzt in der Literatur geführten Überlegungen etwa hinsichtlich des Freitabaks und der Freizigaretten – bei der Beurteilung sämtlicher Ausnahmeregelungen für Sachbezüge und des residualen steuerpflichtigen Teiles letztlich doch ergeben.<sup>15)</sup>

#### 4. Zusammenfassung

Nach § 3 Z 16a EStG sind Trinkgelder aller Art, auf die kein Rechtsanspruch besteht, steuerfrei. Dies gilt ab der Veranlagung 1999. Die Regelung mag schon per se verfassungswidrig sein, was noch näher zu untersuchen sein wird. Insbesondere ein Vergleich der steuerfreien Trinkgelder zu Sachbezügen drängt zur Annahme der Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes. Am klarsten kommt diese Verletzung im Vergleich mit Sachbezügen, die von dritter Seite gewährt werden, zum Tragen. Vergleicht man die steuerfreien Trinkgelder mit den Bonusmeilen, bei denen ein Veranlassungszusammenhang mit dem Dienstverhältnis auf Basis der Judikatur des BFH ohnedies nicht gegeben ist, so würde die Besteuerung der Bonusmeilen bei Steuerfreiheit der Trinkgelder zu einem verfassungsrechtlich bedenklichen Ergebnis führen.

<sup>13)</sup> VfGH 22. 6. 2001, G 128/00, VfSlg. 16223.

<sup>14)</sup> VfGH 10. 12. 1986, G 167/86, G 173/86, G 186/86, G 229/86, G 230/86, G 231/86, G 232/86, G 233/86, G 234/86, G 235/86, G 236/86, G 237/86, VfSlg. 11190.

<sup>15)</sup> Eine Aufhebung von § 1 bzw. 2 EStG hätte wohl gewisse budgetäre Nachteile. Auf der anderen Seite könnte dann vom BM verkündet werden, dass nunmehr sämtliche einkommensteuerpflichtige Personen steuerfrei gestellt wurden.