

§ 3 Nr. 51

[Trinkgelder]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

Steuerfrei sind

...

51. Trinkgelder, die anlässlich einer Arbeitsleistung dem Arbeitnehmer von Dritten freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch auf sie besteht, zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen ist;

...

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**,
Richter am BFH aD, Lenggries

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 51	1
---	---

B. Steuerfreiheit der Trinkgelder	2
---	---

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 51
--

1

Grundinformation der Nr. 51: Trinkgelder, die ArbN von Dritten im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit freiwillig und zusätzlich zum Entgelt für die Arbeitsleistung zugewendet werden, sind stbarer Arbeitslohn. Nr. 51 stellt die Trinkgelder frei.

Rechtsentwicklung der Nr. 51:

▶ *StÄndG v. 18.7.1958* (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Die bis dahin in § 19 Abs. 2 Nr. 3 geregelte Freibetragsbestimmung wurde als Nr. 51 in den Befreiungskatalog des § 3 aufgenommen.

▶ *Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze v. 18.8.1980* (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 534): Der Freibetrag wurde auf 1200 DM angehoben.

▶ *StReformG 1990 v. 25.7.1988* (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Der Freibetrag wurde ab VZ 1990 auf 2400 DM verdoppelt.

▶ *StEnglG v. 19.12.2000* (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die Betragsangabe wurde von 2400 DM auf 1224 € umgestellt.

▶ *Gesetz zur Steuerfreistellung von Arbeitnehmertrinkgeldern v. 8.8.2002* (BGBl. I 2002, 3111; BStBl. I 2002, 818): Die betragsmäßige Begrenzung wurde rückwirkend zum 1.1.2002 aufgehoben. Darüber hinaus wurde die Vorschrift unter Berück-

sichtigung der bisherigen Rspr. neu gefasst (vgl. zur Begründung BTDrucks. 14/9428, 4; BFH v. 18.8.2005 – VI B 40/05, BFH/NV 2005, 2190).

Bedeutung der Nr. 51: Nr. 51 enthält eine echte StBefreiung für stbare Lohnzuwendungen. Der BFH geht uE zu Recht davon aus, dass auch Trinkgelder, die einem ArbN aus Anlass seiner Berufstätigkeit freiwillig von den Kunden des ArbG zugewendet werden, Arbeitslohn aus dem Dienstverhältnis des ArbN mit seinem ArbG sind und deshalb zu den Einnahmen des ArbN aus nichtselbständiger Arbeit gehören (BFH v. 23.10.1992 – VI R 62/88, BStBl. II 1993, 117; BFH v. 24.10.1997 – VI R 23/94, BStBl. II 1999, 323; BFH v. 19.2.1999 – VI R 43/95, BStBl. II 1999, 361; BFH v. 18.12.2008 – VI R 49/06, BStBl. II 2009, 820; s. § 19 Anm. 170 ff. und 600 „Trinkgelder“ mwN).

Rechtfertigung der Steuerbefreiung: Der Grund für die StBefreiung der Trinkgelder ist nicht eindeutig. Die Gesetzesmaterialien lassen sowohl auf eine Sozialzweckbefreiung als auch auf eine Vereinfachungszweckbefreiung schließen. Beides überzeugt nicht (glA von BECKERATH in KSM, § 3 Nr. 51 Rn. B 51/39 [5/2013]).

Die StBefreiung verstößt ohne Grund gegen das objektive Nettoprinzip, eine Grundentscheidung des EStG.

Die Einführung des Freibetrags durch das StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575) hatte zum Ziel, die mit der Kontrolle der Trinkgeldeinnahmen durch den ArbG verbundenen Unzuträglichkeiten im Verhältnis zwischen ArbN und ArbG zu vermeiden (BTag, 2. Wahlperiode, 55. Sitzung, 2687 ff.). Durch die spätere Anhebung des Freibetrags auf 1200 DM sollte dieser seinem Zweck, kleinliche Ermittlungen zu vermeiden, besser gerecht werden (BTDrucks. 8/3688, 16). Mit der erneuten Verdoppelung des Freibetrags auf 2400 DM durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) sollten ebenfalls eine spürbare Vereinfachung erzielt und kleinliche Streitigkeiten im Besteuerungsverfahren vermieden werden. Ferner sollten so die „Trinkgeldberufe“ eine Gleichstellung mit den Empfängern von Belegabschlagsrabatten (§ 8 Abs. 3) erhalten (BTDrucks. 11/2157, 138). Nunmehr soll die Vorschrift vornehmlich der Entlastung des Niedriglohnssektors und der Vermeidung von Erhebungsproblemen dienen (BTDrucks. 14/9428, 1; BTDrucks. 14/9029, 3; BFH v. 18.8.2005 – VI B 40/05, BFH/NV 2005, 2190).

Verfassungsmäßigkeit der Nr. 51: Nr. 51 betrifft nur Trinkgelder für ArbN. Vergleichbare Trinkgelder für selbständig Tätige wie Gastwirte, Taxifahrer, Friseur, Tankwarte etc. sind in vollem Umfang stpfl. Die StFreiheit besonderer Leistungen an ArbN gegenüber Beziehern anderer Einkunftsarten ist gleichheitswidrig und nicht zu rechtfertigen. Dies gilt auch für Trinkgelder (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 139, 143). Für die Privilegierung der ArbN fehlt es an einem sachlich rechtfertigenden Grund (BFH v. 19.2.1999 – VI R 43/95, BStBl. II 1999, 361, zum Gesichtspunkt eines Vollzugsdefizits; BFH v. 18.12.2008 – VI R 49/06, BStBl. II 2009, 820: verfassungsrechtl. Bedenken, mwN).

B. Steuerfreiheit der Trinkgelder

2

Begriffsbestimmung: Nr. 51 befreit seit der Änderung durch das Gesetz zur StFreistellung von ArbN-Trinkgeldern (s. Anm. 1) nicht mehr Trinkgelder allgemein, sondern nur solche, die anlässlich einer Arbeitsleistung dem ArbN von Dritten freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch auf sie besteht, gegeben werden. Die zusätzlichen Tatbestandsmerkmale sollen der Präzisierung des Trinkgeldbegriffs dienen, um so der Neigung, reguläre Lohnleistungen durch Trinkgelder zu ersetzen, entgegenzuwirken (BTDrucks. 14/9428, 6; s. BFH v. 3.5.2007 – VI R 37/05, BStBl. II 2007, 712).

Ein Trinkgeld ist die dem dienstleistenden ArbN vom Kunden gewährte zusätzliche Vergütung (s. auch § 107 Abs. 3 Satz 2 GewO: Trinkgeld ist ein Geldbetrag, den ein Dritter ohne rechtl. Verpflichtung dem ArbN zusätzlich zu einer dem ArbG geschuldeten Leistung zahlt). Es handelt sich um eine idR freiwillige und persönliche Zuwendung an den Bedachten als Belohnung für die erwiesene Dienstleistung in Form eines kleineren Geldgeschenks. Dem Begriff des Trinkgelds ist als Zeichen der besonderen Honorierung einer Dienstleistung über das vereinbarte Entgelt hinaus ein Mindestmaß an persönlicher Beziehung zwischen Trinkgeldgeber und Trinkgeldnehmer grds. immanent. Der Trinkgeldempfänger steht faktisch in einer doppelten Leistungsbeziehung und erhält entsprechend dazu auch doppeltes Entgelt, nämlich das Arbeitsentgelt vom ArbG und das Trinkgeld seitens des Kunden (BFH v. 18.12.2008 – VI R 49/06, BStBl. II 2009, 820; BFH v. 10.3.2015 – VI R 6/14, BStBl. II 2015, 767; BFH v. 18.6.2015 – VI R 37/14, BStBl. II 2016, 751). Freiwillige Sonderzahlungen eines konzernverbundenen Unternehmens sind demzufolge ebenso wenig Trinkgelder (BFH v. 3.5.2007 – VI R 37/05, BStBl. II 2007, 712; s. auch FG Hamb. v. 30.3.2009 – 6 K 45/08, EFG 2009, 1367, rkr., zu Zahlungen eines Klinikdirektors an Angestellte des Krankenhauses) wie aus dem Spielbanktronic finanzierte Zahlungen an ArbN der Spielbank (BFH v. 18.12.2008 – VI R 49/06, BStBl. II 2009, 820; BFH v. 18.12.2008 – VI R 8/06, BFH/NV 2009, 382) und Zahlungen von Notaren an Notarassessoren für deren Vertretungstätigkeit (BFH v. 10.3.2015 – VI R 6/14, BStBl. II 2015, 767; s. auch Hess. FG v. 13.4.2016 – 7 K 872/13, EFG 2016, 1705, nrkr., Az. BFH VI R 25/16, zur Anwendung der Nr. 51 auf Prämien im Rahmen eines Bonusprogramms).

Zahlung anlässlich einer Arbeitsleistung: Nr. 51 erfasst nur Trinkgelder, die einen konkreten Bezug zum Arbeitsverhältnis des ArbN mit seinem ArbG haben. Das ist der Fall, wenn sie durch das individuelle Arbeitsverhältnis veranlasst sind bzw. „für“ (vgl. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) diese Beschäftigung gewährt werden (BFH v. 23.10.1992 – VI R 62/88, BStBl. II 1993, 117). Trinkgelder, die davon losgelöst gezahlt werden, erfüllen den Arbeitslohnbegriff nicht und sind schon deshalb keine stbaren Einnahmen (BFH v. 24.10.1997 – VI R 23/94, BStBl. II 1999, 323; § 19 Anm. 600 „Trinkgelder“ zu sog. Gelegenheitsgeschenken).

► *Anlässlich:* Das Merkmal soll zum Ausdruck bringen, dass auch Leistungen stfrei sind, für die kein vom Trinkgeldgeber zu zahlendes Entgelt geschuldet wird (Postbote, Pannenhelfer; von BECKERATH in KSM, § 3 Nr. 51 Rn. B 51/97 [5/2013]; BTDrucks. 14/9428, 5).

► *Keine Trinkgelder* iSv. Nr. 51 sind Schmiergelder. Bei den Schmiergeldern handelt es sich um Zahlungen an einen ArbN ohne Wissen und Willen des ArbG,

um den ArbN zu einer Verletzung seiner Dienstpflichten zu veranlassen. Schmiergelder sind daher nicht durch das Arbeitsverhältnis zwischen ArbN und ArbG veranlasst, sondern durch ein besonderes rechtl. oder wirtschaftliches Verhältnis zum Zahlenden.

Von Dritten: Nur die Trinkgelder sind im Rahmen der Nr. 51 stfrei, die von Dritten gegeben werden (zur Steuerbarkeit von Arbeitslohn bei Zuwendung eines Dritten vgl. BFH v. 1.9.2016 – VI R 67/14, BStBl. II 2017, 69, mwN; s. § 19 Anm. 170 ff.; s. Anm. 1). Es handelt sich um einen Anwendungsfall von Leistungen an einen ArbN durch Dritte, also um Leistungen von Personen, mit denen der Leistende keinen Arbeitsvertrag geschlossen hat. Dritter ist nicht der ArbG.

Allerdings muss der Dritte auch nicht in jedem Fall der Leistungsempfänger sein. Steuerfrei sind deshalb etwa auch Trinkgelder, die Angehörige von Patienten dem Krankenhauspersonal zukommen lassen (VON BECKERATH in KSM, § 3 Nr. 51 Rn. B 51/96 [5/2013]; BTDrucks. 14/9029, 2; BTDrucks. 14/9428, 5). Freiwillige Sonderzahlungen einer Konzernmutter an ArbN einer Konzerntochter sind dagegen nicht als Trinkgelder stfrei, weil die Konzernmutter nicht „Dritter“ ist (BFH v. 3.5.2007 – VI R 37/05, BStBl. II 2007, 712).

► *Der Dritte muss nicht unmittelbar an den Arbeitnehmer leisten.* Zahlung durch Dritte ist auch anzunehmen, wenn die Trinkgelder zunächst nicht an den ArbN gelangen oder bei ihm verbleiben, sondern in eine gemeinsame Kasse eingelegt und anschließend – auch mit Hilfe des ArbG – aufgeteilt werden (BFH v. 18.8.2005 – VI B 40/05, BFH/NV 2005, 2190; zur Poolung von Einnahmen s. BFH v. 18.12.2008 – VI R 49/06, BStBl. II 2009, 820; zur Einschaltung des ArbG als eine Art Treuhänder bei Zahlungen von Spielbankkunden an Saalassistenten: BFH v. 18.6.2015 – VI R 37/14, BStBl. II 2016, 751; § 19 Anm. 600). Anderes gilt jedoch, wenn die Gelder der Dritten auf der Grundlage zwingender gesetzlicher Regelungen nicht dem ArbN, sondern dem ArbG überlassen werden, weil dieser sie selbst tatsächlich und von Rechts wegen an- und einnehmen, verwalten und buchungstechnisch erfassen muss (BFH v. 18.12.2008 – VI R 49/06, BStBl. II 2009, 820; BFH v. 25.11.2009 – VI B 97/09, BFH/NV 2010, 632, zu aus dem Spielbanktronic finanzierten Zahlungen an ArbN; FG Hamb. v. 20.4.2010 – 3 K 58/09, EFG 2010, 1300, rkr., zu Strip-teasetänzern von Gästen zugewendetes Spielgeld).

Freiwillig und ohne Rechtsanspruch gegebene Trinkgelder: Bis zur Änderung durch das Gesetz zur StFreistellung von ArbN-Trinkgeldern (s. Anm. 1) war Voraussetzung für die StFreiheit nur, dass kein Rechtsanspruch auf die Leistung bestand. Dies setzte voraus, dass der Dritte freiwillig zahlte. Allein der Rechtsanspruch gegen den Dritten (Trinkgeldgeber) führte zum Ausschluss der StBefreiung. Sofern ein Anspruch auf Zahlung einer trinkgeldähnlichen Leistung gegenüber dem ArbG bestand, kam Nr. 51 nicht zur Anwendung, weil es sich insoweit nicht um ein ergänzendes, sondern um einen Teil des vom ArbG gezahlten Entgelts handelte und damit im eigentlichen Sinn nicht um ein Trinkgeld (BFH v. 9.3.1965 – VI 109/62, BStBl. III 1965, 426, zum Metergeld).

An dieser Rechtslage hat sich durch die Neufassung der Vorschrift nichts geändert, auch wenn nunmehr von „freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch auf sie besteht“ die Rede ist. Es ist unklar, warum der Gesetzgeber nunmehr das Merkmal „freiwillig“ zusätzlich eigens in den Tatbestand aufgenommen hat. Es gibt uE für diese Doppelung keinen Grund. Es handelt sich um zwei Merkmale mit identischem Regelungsgehalt. Es kommt nach wie vor darauf an, ob der

Dritte freiwillig zahlt oder ob ihm gegenüber ein Rechtsanspruch auf Zahlung besteht. Besteht ein originärer Anspruch auf Zahlung eines einem Trinkgeld vergleichbaren Entgelts gegenüber dem ArbG und nicht nur auf Weiterleitung des von Dritten freiwillig Geleisteten, sind die Voraussetzungen der Nr. 51 nicht gegeben (FG Ba.-Württ. v. 3.2.2009 – 6 K 2319/07, EFG 2009, 1286, rkr., zu Poolvergütung für Oberarzt). Deshalb sind uE Trinkgelder, die der im Automaten spielende Mitarbeiter erhält, auch dann freiwillig gegeben, wenn sie von der Spielbank zentral gesammelt und anschließend nach einem tarifvertraglich festgelegten Verteilungsschlüssel auf alle Mitarbeiter verteilt werden. Die StFreiheit kann aber am Fehlen der persönlichen Beziehung und einer originären Berechtigung oder Teilhabe der ArbN am Troncaufkommen scheitern (BFH v. 18.12.2008 – VI R 49/06, BStBl. II 2009, 820; BFH v. 25.11.2009 – VI B 97/09, BFH/NV 2010, 632).

Zusätzlich zum Entgelt gewährte Leistung: Die Formulierung „zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen ist“ soll verhindern, dass geschuldeter (stpf.) Arbeitslohn in (stfreies) Trinkgeld umgewandelt wird (BTD Drucks. 14/9428, 5). Sie ist dazu allerdings ungeeignet, weil Vertragsgestaltungen, in denen der Arbeitslohn niedrig bemessen und der ArbN vom ArbG auf die Trinkgeldeinkommen verwiesen wird, stl. nicht korrigierbar sind. Für die StFreiheit nach Nr. 51 ist nur die Freiwilligkeit der Leistung durch den Dritten maßgeblich. Nicht entscheidend ist, ob die Trinkgelder dem Lohnbedarf des ArbN dienen.

Die Formulierung ist im Übrigen missglückt, weil nach dem Wortlaut in den Fällen, in denen kein Entgelt für die Arbeitsleistung geschuldet wird (Postboten, Pannenhelfer), keine StBefreiung anzunehmen wäre. Das Gegenteil soll jedoch der Fall sein (s.o.).

Umfang der Steuerbefreiung: Trinkgelder sind ab VZ 2002 (s. Anm. 1) unbegrenzt stfrei. Weder Wortlaut noch Sinn und Zweck ermöglichen uE eine Einschränkung auf „übliche“ Trinkgelder. Soweit die übrigen Voraussetzungen der Vorschrift, insbes. das Merkmal der Freiwilligkeit, gegeben sind, kommt die StBefreiung auch für ein einzelnes hohes Geldgeschenk in Betracht. Der BFH versteht aber offensichtlich unter Trinkgeld iSd. Nr. 51 nur ein kleineres Geldgeschenk (BFH v. 18.12.2008 – VI R 49/06, BStBl. II 2009, 820).

§ 3 Nr. 51