

**Lohnsteuer: Spielbank-Trinkgelder sind zu versteuern**

Ein bei einer Spielbank beschäftigter Croupier, der nach dem Tarifvertrag am Trinkgeldaufkommen beteiligt ist (hier flossen die Trinkgelder in einen Tronc, um alle Mitarbeiter gleichmäßig zu behandeln, von dem aus das Geld vom Arbeitgeber mit der monatlichen Lohnabrechnung nach dem Verteilungsschlüssel an die Mitarbeiter ausgezahlt wurde), muss diese Beträge (die für das hier betreffende Jahr insgesamt 18.200 € ausmachte) als Lohn versteuern. Es fehle — lt. BFH — an „der trinkgeldtypischen persönlichen Beziehung zwischen Arbeitnehmer und Spielbankbesucher“ (weil es hier nach dem Landesgesetz verboten war, überhaupt Trinkgelder anzunehmen). Außerdem werde das Geld vom Arbeitgeber verteilt. Somit wurde das Trinkgeld nicht von „einem Dritten“ gegeben. Das ausbezahlte Geld sei nicht das Geld des Croupiers.

Quelle: Wolfgang Büser

**Behandlung von aus einem Spielbanktronc finanzierte Zahlungen an die Arbeitnehmer einer Spielbank als steuerfreie Trinkgelder; Auslegung des Begriffs des Trinkgeldes; Fehlen einer originären Berechtigung oder Teilhabe der Arbeitnehmer am Troncaufkommen**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 18.12.2008

**Aktenzeichen:** VI R 49/06

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2008, 48830

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Berlin-Brandenburg - 12.06.2006 - AZ: 9 K 9093/06

FG Berlin - 12.06.2006 - AZ: 9 K 9093/06

**Rechtsgrundlagen:**

§ 3 Nr. 51 EStG

§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

§ 11 SpBG

§ 134 BGB

§ 155 FGO

§ 560 ZPO

Art. 31 GG

Art. 70 Abs. 1 GG

Art. 105 Abs. 2 GG

**Fundstellen:**

BFHE 224, 103 - 108

AuA 2009, 166 (Kurzinformation)  
AuR 2009, 107 (amtl. Leitsatz)  
AUR 2009, 107 (amtl. Leitsatz)  
BFH/NV 2009, 479-481  
BFH/PR 2009, 166  
BStBl II 2009, 820-822  
BStBl II 2010, 820-822 (Volltext mit amtl. LS)  
DB 2009, VII Heft 5 (amtl. Leitsatz)  
DB 2009, XII Heft 5 (Pressemitteilung)  
DB 2009, 207-210 (Volltext mit amtl. LS)  
DStR 2009, VIII Heft 4 (amtl. Leitsatz)  
DStRE 2009, 210-212 (Volltext mit amtl. LS)  
DStZ 2009, 231-232 (Kurzinformation)  
ESTB 2009, 49-50 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)  
FR 2009, 628  
GStB 2009, 14  
HFR 2009, VI Heft 4 (amtl. Leitsatz)  
HFR 2009, 229-231 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)  
KÖSDI 2009, 16354 (Kurzinformation)  
LGP 2009, 199  
LGP 2009, 45-46  
NVwZ 2009, VIII Heft 3 (Pressemitteilung)  
NWB 2009, 265 (Kurzinformation)  
NWB direkt 2009, 87  
NZA 2009, 360 (Kurzinformation)  
SJ 2009, 10  
StB 2009, 57  
StBW 2009, 4-5  
StuB 2009, 119

---

**BFH, 18.12.2008 - VI R 49/06**

**Amtlicher Leitsatz:**

1. Aus dem Spielbanktronic finanzierte Zahlungen an die Arbeitnehmer der Spielbank sind keine steuerfreien Trinkgelder i.S. des § 3 Nr. 51 EStG .
2. Der Begriff des Trinkgelds, der auch § 3 Nr. 51 EStG zugrunde liegt, setzt grundsätzlich ein Mindestmaß an persönlicher Beziehung zwischen Trinkgeldgeber und Trinkgeldnehmer voraus.
3. Wenn der Arbeitgeber selbst Gelder tatsächlich und von Rechts wegen an- und einnehmen, verwalten und buchungstechnisch erfassen muss, sind dies keine dem Arbeitnehmer von Dritten gegebenen Trinkgelder i.S. des § 3 Nr. 51 EStG .

**Gründe**

**1 I.**

Streitig ist, ob aus dem Troncaufkommen einer Spielbank an dort beschäftigte Arbeitnehmer ausbezahlte Gelder als Trinkgelder i.S. des § 3 Nr. 51 des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuerfrei sind.

- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war bei der Spielbank Berlin, die auf Grundlage des Berliner Spielbankengesetzes (SpBG) vom 8. Februar 1999 (Gesetz- und Verordnungsblatt für Berlin 1999, 70) betrieben wird, als Kassierer (Croupier) im Bereich des Automatenspiels nichtselbständig tätig. Er erhielt im Streitjahr (2004) ein Festgehalt und darüber hinaus auf Grundlage der §§ 7 und 8 des geltenden Tarifvertrags einen Anteil am Troncaufkommen in Höhe von 18 219,43 EUR. Das Troncaufkommen resultiert daraus, dass Spielbankbesucher Trinkgeld in Form von Jetons in die für diesen Zweck aufgestellten Behälter geben. Dieses Geld bildet den Tronc der Automaten-Spielbank. Der Tarifvertrag sieht u.a. vor, dass die Weihnachtsgratifikation sich nach dem Tarifgehalt zuzüglich des Anteils am Troncaufkommen und weiterer Zuschläge bemisst und der Anteil am Troncaufkommen erst bei einer Arbeitsunfähigkeit des Arbeitnehmers von mehr als 42 Tagen entfällt.
- 3 Der Kläger und seine mit ihm zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Ehefrau, die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), begeherten im Rahmen ihrer Veranlagung zur Einkommensteuer des Streitjahrs bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit seine Einnahmen aus dem Troncaufkommen nach § 3 Nr. 51 EStG steuerfrei zu belassen.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) entsprach dem nicht und wies auch den dagegen eingelegten Einspruch zurück.
- 5 Die dagegen von den Klägern erhobene Klage war erfolgreich.
- 6 Das Finanzgericht (FG) entsprach mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2006, 1405 veröffentlichten Gründen dem Begehren der Kläger, die Tronc gelder steuerfrei zu belassen.
- 7 Das FA rügt mit der Revision die Verletzung des § 3 Nr. 51 EStG .
- 8 Es beantragt,  
  
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 9 Die Kläger beantragen,  
die Revision zurückzuweisen.
- 10 II.  
Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die aus dem Tronc stammenden Zahlungen zu Unrecht als nach § 3 Nr. 51 EStG steuerfreie Trinkgelder beurteilt.
- 11 1.  
Zum Arbeitslohn gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats alle Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Dies gilt auch für die Zuwendung eines Dritten, wenn diese ein Entgelt "für" eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Voraussetzung ist, dass sie sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. Mai 2007 VI R 37/05 , BFHE 218, 122, BStBl II 2007, 712, m.w.N.).
- 12 Danach waren die von der Spielbank als Arbeitgeber des Klägers geleisteten Zahlungen --auch soweit sie aus dem Tronc gespeist worden waren-- Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG .
- 13 2.  
Dieser Arbeitslohn war steuerpflichtig. Er war --auch soweit er aus dem Tronc stammte-- insbesondere nicht als Trinkgeld nach § 3 Nr. 51 EStG steuerfrei.
- 14 a)  
Nach § 3 Nr. 51 EStG in der seit 2002 und damit auch im Streitjahr geltenden Fassung (Fassung durch das Gesetz zur Steuerfreistellung von Arbeitnehmertrinkgeldern vom 8. August 2002, BGBl I 2002, 3111) sind ohne betragsmäßige Begrenzung Trinkgelder steuerfrei, 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.
- 15 aa)  
Trinkgeld i.S. des § 3 Nr. 51 EStG ist eine dem dienstleistenden Arbeitnehmer vom Kunden oder Gast gewährte zusätzliche Vergütung, die eine gewisse persönliche Beziehung zwischen dem Arbeitnehmer und dem Dritten voraussetzt. Trinkgeld ist eine freiwillige und typischerweise persönliche Zuwendung an den Bedachten als eine Art honorierende Anerkennung seiner dem Leistenden gegenüber erwiesenen Mühewaltung in Form eines kleineren Geldgeschenks (vgl. Senatsurteile vom 19. Juli 1963 VI 73/62 U, BFHE 77, 433, BStBl III 1963, 479; in BFHE 218, 122, BStBl II 2007, 712). 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 grundsätzlich immanent. Charakteristisch dafür ist, dass in einem nicht unbedingt rechtlichen, jedenfalls aber tatsächlichen Sinne Geldfluss und honorierte Leistung korrespondierend einander gegenüberstehen (Senatsurteil in BFHE 218, 122, BStBl II 2007, 712). Das Trinkgeld und die damit "belohnte" Dienstleistung kommen dem Arbeitnehmer und dem Kunden unmittelbar zugute. Der Trinkgeldempfänger steht faktisch in einer doppelten Leistungsbeziehung und erhält entsprechend dazu auch doppeltes Entgelt, nämlich das Arbeitsentgelt seitens seines Arbeitgebers und das Trinkgeld seitens des Kunden.

16 bb)

Dieser Trinkgeldbegriff gilt auch nach der Neuregelung des § 3 Nr. 51 EStG durch das Gesetz zur Steuerfreistellung von Arbeitnehmertrinkgeldern. Denn es war zwar erklärtes Ziel der Neuregelung, klar zwischen Arbeitsentgelt und Trinkgeld abzugrenzen (vgl. BTDrucks 14/9428, 1, 6) und zu vermeiden, dass reguläre Lohnleistungen durch "Trinkgelder" ersetzt werden (vgl. BTDrucks 14/9428, 1, 5). Zu diesem Zweck wurden auch in § 3 Nr. 51 EStG die Tatbestandsmerkmale "anlässlich einer Arbeitsleistung", "freiwillig" und "zusätzlich zu dem Betrag ..., der für diese Arbeitsleistung zu zahlen ist" eingefügt. Es ist aber nicht erkennbar, dass mit diesen Ergänzungen der überkommene, durch den allgemeinen Sprachgebrauch geprägte und bisher nur typologisch umschriebene Trinkgeldbegriff durch einen nun eigenständig gesetzlich definierten ersetzt und insbesondere auf die für das Trinkgeld typische persönliche Beziehung zwischen Arbeitnehmer und Dritten verzichtet werden sollte. Anhaltspunkte geben dazu weder die Begründung des Gesetzentwurfs zur Steuerfreistellung von Arbeitnehmertrinkgeldern (BTDrucks 14/9029) noch die des Gesetzentwurfs zur Änderung des Einkommensteuergesetzes (Abschaffung der Trinkgeldbesteuerung, BTDrucks 14/9061). Trinkgeld ist danach Ausdruck der Zufriedenheit mit der Qualität der Dienstleistung, die ausschließlich an die Person des Dienstleistenden gebunden ist (BTDrucks 14/9061, 3), und setzt damit ebenfalls eine persönliche Beziehung zwischen dem Arbeitnehmer und Kunden voraus. In Übereinstimmung damit versteht auch das Bundesarbeitsgericht (BAG) unter Trinkgeld Leistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung als persönliche Zuwendung aus einer bestimmten Motivationslage von Dritten freiwillig erbracht werden (BAG-Urteil vom 28. Juni 1995 7 AZR 1001/94, BAGE 80, 230).

17 b)

Daran gemessen ist der dem Kläger durch seinen Arbeitgeber ausbezahlte Anteil am Troncaufkommen nicht als steuerfreies Trinkgeld zu qualifizieren.

18 aa)

Es fehlt im Streitfall an der für ein steuerfreies Trinkgeld i.S. des § 3 Nr. 51 EStG typischen persönlichen und unmittelbaren Leistungsbeziehung zwischen dem Arbeitnehmer und dem Dritten. Denn die zum Recht der öffentlichen Sicherheit und Ordnung zählende gesetzliche Regelung des § 11 Abs. 1 SpBG untersagt strikt die Annahme eines Trinkgelds, vergleichbar mit dem Verbot einer Vorteilsannahme. Dieses Verbot dient der Ordnungsmäßigkeit des staatlich geregelten Spielbetriebs und umfasst dabei insbesondere auch das Verhältnis zwischen Spielbankbesuchern und dort tätigen Arbeitnehmern. Zum Kern der Regelung des Spielbetriebs gehört es insbesondere, dass die Arbeitnehmer der Spielbank nicht den Anschein erwecken, durch Geldgeschenke beeinflusst werden zu können. Sie haben den ordnungsgemäßen Spielbetrieb zu gewährleisten, ihre Aufgabe in der gebotenen Objektivität unabhängig von irgendwelchen persönlichen Beziehungen auszuüben und jeden Eindruck zu vermeiden, geneigt zu sein, Gewinn oder Verlust der Spieler je nach Trinkgeldhöhe zu manipulieren (so schon BFH-Urteil in BFHE 77, 433, BStBl III 1963, 479; Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 18. März 1970 2 BvO 1/65, BVerfGE 28, 119, 145).

19 Das Verbot der Trinkgeldannahme wird ergänzt durch das gesetzliche Gebot, sämtliche dennoch von Spielbankbesuchern geleisteten Zuwendungen unmittelbar an den Arbeitgeber weiterzuleiten. Nach § 11 Abs. 2 Satz 2 SpBG müssen solche Zuwendungen unverzüglich den dafür aufgestellten Behältern zugeführt werden, deren Inhalt ohne Rücksicht auf einen etwaigen anderweitigen Willen des Spenders an den Spielbankunternehmer abzuliefern und von diesem zur Deckung der Personalkosten zu verwenden ist. Dem Verbot widersprechende Verfügungen wären nach § 134 des Bürgerlichen Gesetzbuchs nichtig (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 28, 119 [BVerfG 18.03.1970 - 2 BvQ 1/65]; BAG-Urteil vom 11. März 1998 5 AZR 567/96, BAGE 88, 151).

20 Angesichts dieser Sachlage kann im Streitfall nicht von einer trinkgeldtypischen doppelten Leistungsbeziehung ausgegangen werden, die neben dem Arbeitsverhältnis auch Raum für eine zwischen Arbeitnehmer und Kunden des Arbeitgebers bestehende Beziehung lässt und die

Annahme rechtfertigt, der Arbeitnehmer erhalte eine persönliche Zuwendung zur Anerkennung seiner dem Leistenden gegenüber erwiesenen Bemühungen.

**21** Dieses Ergebnis begegnet auch keinen gleichheitsrechtlichen Bedenken, soweit das Fehlen einer trinkgeldtypischen Leistungsbeziehung bei den in einer Spielbank beschäftigten Arbeitnehmern aus den genannten landesrechtlichen Regelungen folgt, während nicht in einer Spielbank beschäftigte Arbeitnehmer vergleichbaren Regelungen nicht unterworfen sind. Denn neben der Höhe der vom Tronc insgesamt erfassten Gelder spricht auch die gesetzliche Verpflichtung, die Tronceinnahmen zur Deckung der Personalkosten zu verwenden, dafür, dass es sich bei den betroffenen Geldern im Kern um reguläre Lohnleistungen handelt. Die landesrechtlichen Regelungen führen deshalb nicht zu einer nur formalen Unterscheidung von Arbeitnehmern einer Spielbank und anderen Arbeitnehmern, sondern entsprechen auch in der Sache dem unterschiedlichen Charakter von Tronceinnahmen und gewöhnlichen Trinkgeldern.

**22** bb)

Zu Unrecht machen die Kläger geltend, dass § 11 SpBG unbeachtlich sei, weil nach Art. 31 des Grundgesetzes (GG) die landesrechtliche Regelung des Spielbankengesetzes durch die bundesrechtliche Regelung des Einkommensteuergesetzes verdrängt werde. Denn nach Art. 31 GG bricht Bundesrecht zwar Landesrecht. Aber entgegen der Auffassung der Kläger enthält § 11 SpBG als zum Spielbankenrecht gehörendes und nach Art. 70 Abs. 1 GG unter die Gesetzgebungskompetenz der Länder fallendes Ordnungsrecht keine einkommensteuerrechtliche Regelung. Umgekehrt lässt § 3 Nr. 51 EStG als nach Art. 105 Abs. 2 GG unter die Gesetzgebungskompetenz des Bundes fallendes Recht der Steuern den polizei- und ordnungsrechtlichen Regelungsbereich des Spielbankengesetzes unberührt (vgl. BAG-Urteil in BAGE 88, 151 zur Frage, inwieweit das Spielbankenrecht zum Wirtschafts- oder Arbeitsrecht gehört). § 11 SpBG gibt lediglich eine vom FG als tatsächliche Grundlage festgestellte Rechtslage vor, an die das Revisionsgericht gemäß § 155 FGO i.V.m. § 560 der Zivilprozessordnung wie an tatsächliche Feststellungen des FG gebunden ist (vgl. BFH-Urteil vom 26. März 2002 VI R 45/00, BFHE 198, 554, BStBl II 2002, 827, m.w.N.). Auf diesen tatsächlich festgestellten Sachverhalt wird § 3 Nr. 51 EStG angewandt.

**23** c)

Selbst wenn man eine persönliche Leistungsbeziehung zwischen dem Kläger und dem Dritten unterstellen würde, müsste eine Steuerbefreiung im Streitfall auch deshalb ausscheiden, weil der Kläger die streitigen Zahlungen tatsächlich und rechtlich nicht von einem Dritten, sondern von seinem Arbeitgeber erhalten hat.

**24** aa)

§ 3 Nr. 51 EStG setzt voraus, dass die Trinkgelder "dem Arbeitnehmer von Dritten" gegeben werden. Daran fehlt es, wenn die Gelder der Dritten auf Grundlage zwingender gesetzlicher Regelungen nicht dem Arbeitnehmer, sondern dem Arbeitgeber überlassen werden, weil dieser sie selbst tatsächlich und von Rechts wegen an- und einnehmen, verwalten und buchungstechnisch erfassen muss. Dem lässt sich nicht entgegenhalten, dass die arbeits- und tarifvertragliche Regelung nur einen Anspruch auf Einhaltung eines bestimmten, die Verteilung des fremden Geldes betreffenden Verfahrens und Verteilungsschlüssels durch die Spielbank als Arbeitgeber begründe. Denn angesichts des bestehenden und so auch praktizierten Trinkgeldannahmeverbots und Weiterleitungsgebots erwerben die Arbeitnehmer am Tronc selbst kein Eigentum oder Anteile daran. Die dort gesammelten Gelder sind für die Arbeitnehmer fremde Gelder, sie gehören der Spielbank als Arbeitgeber. Alleiniger Rechtsgrund der Zahlung an den Kläger ist der arbeits- und tarifvertraglich eingeräumte Anspruch gegen den Arbeitgeber (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 28, 119 [BVerfG 18.03.1970 - 2 BvQ 1/65]; BAG-Urteil in BAGE 88, 151); als Trinkgeld erreicht das Troncaufkommen nie den Arbeitnehmer, denn am Troncaufkommen hat er keinen originären Anspruch. Daher bedarf es auch der Regelung des § 11 Abs. 2 Satz 2 SpBG, nach der das Troncaufkommen zur Deckung der Personalkosten zu verwenden ist.

25 bb)

Das Fehlen einer originären Berechtigung oder Teilhabe der Arbeitnehmer am Troncaufkommen unterscheidet den Streitfall zugleich von solchen Fällen, in denen eine "Poolung von Einnahmen" vorliegt und Trinkgeld in eine gemeinsame Kasse eingezahlt und anschließend aufgeteilt wird, z.B. beim Friseurgewerbe oder Gaststättenbereich bei zentraler Kasse (vgl. Senatsbeschluss vom 18. August 2005 VI B 40/05 , BFH/NV 2005, 2190). Denn in diesen Fällen mag das Trinkgeld den Arbeitnehmern in ihrer Gesamtheit gegeben werden, so dass sie entweder originär Miteigentum am Inhalt der Trinkgeldkasse erwerben, jedenfalls aber gegen den Arbeitgeber einen Anspruch auf Überlassung des Inhalts der Trinkgeldkasse haben.

26 d)

Wenn § 3 Nr. 51 EStG in unbegrenzter Höhe Steuerbefreiungen gewährt und Teile des Nettoeinkommens, das sich aus dem Saldo von Erwerbseinnahmen und (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen ergibt, aus der einkommensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage ausnimmt und so gleiche Leistungsfähigkeit ungleich besteuert, begegnet dies zwar erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl. Senatsurteil vom 19. Februar 1999 VI R 43/95 , BFHE 188, 65, BStBl II 1999, 361; BVerfG-Beschluss vom 11. November 1998 2 BvL 10/95 , BVerfGE 99, 280, BStBl II 1999, 502, unter C.II.1., m.w.N.; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 51 EStG Rz 1; v. Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 51 Rz B 51/39; vgl. dazu auch Österreichischer Verfassungsgerichtshof, Erkenntnis vom 25. September 2008 G19/08). Diese konnten im Streitfall allerdings dahinstehen.

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.