

Urteil vom 18. Juni 2015, VI R 37/14

Steuerfreiheit von Trinkgeldern - Freiwillige Zahlungen von Spielbankkunden an eine Kellner-Tätigkeit ausübende Saalassistenten - Steuerfreiheit von Kleidergeldzahlungen nach § 3 Nr. 31 EStG

BFH VI. Senat

EStG § 3 Nr 31, EStG § 3 Nr 51, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 42e S 1, SpielbkG BE § 11 Abs 1, SpielbkG BE § 11 Abs 3, EStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 13. Mai 2014, Az: 7 K 7031/11

Leitsätze

1. Freiwillige Zahlungen von Spielbankkunden an die Saalassistenten einer Spielbank für das Servieren von Speisen und Getränken können steuerfreie Trinkgelder i.S. des § 3 Nr. 51 EStG sein .
2. Die Steuerfreiheit entfällt nicht dadurch, dass der Arbeitgeber als eine Art Treuhänder bei der Aufbewahrung und Verteilung der Gelder eingeschaltet ist .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 14. Mai 2014 7 K 7031/11 aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid des Beklagten vom 11. Mai 2009 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. Januar 2011 wird dahingehend geändert, dass ein Bruttoarbeitslohn des Klägers in Höhe von 20.805 € berücksichtigt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu 21 % und der Beklagte zu 79 % zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob freiwillige Zahlungen von Spielbankkunden an die Saalassistenten einer Spielbank für das Servieren von Speisen und Getränken als Trinkgelder i.S. des § 3 Nr. 51 des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuerfrei sind. Darüber hinaus ist die Steuerfreiheit von Kleidergeldzahlungen des Arbeitgebers nach § 3 Nr. 31 EStG streitig.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und wurden im Streitjahr 2006 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte aus seiner Beschäftigung als Saalassistent in der Spielbank A Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- 3 Als Saalassistent ist der Kläger mit dem Bedienen der Gäste im Spielsaal und im gesonderten Raucherraum betraut. Er übt eine Art Kellnertätigkeit aus und gehört zu einer eigenen Arbeitnehmergruppe (Gruppe E) gemäß §§ 3, 4 Abs. 1 Buchst. E des Rahmentarifvertrags (--RTV-- Klassisches Spiel). Er ist damit insbesondere nicht Teil des spieltechnischen Personals, wie etwa die Croupiers (Kassierer) gemäß §§ 3, 4 Abs. 1 Buchst. A RTV. Die Vergütung seiner Tätigkeit ist im RTV und im Tronc- und Gehaltstarifvertrag (--TGTV-- Klassisches Spiel) geregelt. So richtet sich die Höhe seiner monatlichen Vergütung nach § 6 Abs. 1 RTV, § 7 Abs. 1 TGTV i.V.m. der Anlage zum TGTV (Vergütungstabelle E).

- 4 Freiwillige Zuwendungen von Besuchern der Spielbank A an die Saalassistenten, die diese im Rahmen ihrer Kellnertätigkeit erhalten, bezeichnet § 3 Abs. 2 TGTV als Trinkgelder, die durch eine besondere Serviceleistung entstehen und nicht zum Troncaufkommen i.S. von § 3 Abs. 1 TGTV gehören. Nach § 3 Abs. 2 TGTV werden diese Trinkgelder arbeitstäglich erfasst. Sie sind nach § 4 Abs. 2 TGTV ausschließlich zugunsten der Saalassistenten zu verwenden. Aus dem Aufkommen erhalten diese monatlich vorab einen pauschalen Anteil in Höhe von 102,26 €. Der Restbetrag wird nach dem in der Anlage zum TGTV geregelten Punktesystem, das sich nach der Länge der Betriebszugehörigkeit richtet, auf die Saalassistenten verteilt (§ 7 Abs. 4 TGTV) und mit der monatlichen Lohnabrechnung ausgezahlt. Eine Verteilung nach geleisteten Arbeitstagen/-stunden oder nach erwirtschaftetem Trinkgeldanteil ist nicht vorgesehen. Auch erfolgen keine Kürzungen für Abwesenheit wegen Urlaubs oder Krankheit. Im Streitjahr erhielt der Kläger auf diese Weise Zahlungen in Höhe von 2.906,49 €, die die Spielbank A als steuerfreies Trinkgeld i.S. des § 3 Nr. 51 EStG behandelte.
- 5 Des Weiteren zahlte die Spielbank A dem Kläger im Streitjahr Kleidergeld in Höhe von 862,05 € steuerfrei aus. Dieses Kleidergeld ist im Tarifvertrag als Barablösung geregelt (§ 9 Abs. 4 TGTV). Die Spielbank A hatte auf ihren Antrag vom 11. Januar 1996 von ihrem Betriebsstätten-Finanzamt eine Anrufungsauskunft erhalten, die mit Schreiben vom 10. März 2009 widerrufen worden war. Darin ist ausgeführt, dass ab dem 1. Januar 2009 die für Kleidergeld bezahlten Beträge dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen seien. Die Kläger erklärten in ihrer Einkommensteuererklärung 2006 einen Bruttoarbeitslohn des Klägers in Höhe von 19.943 €. Die daneben von der Spielbank A gezahlten Beträge in Höhe von 2.906,49 € (Trinkgeld) und in Höhe von 862,05 € (Kleidergeld) gaben sie nicht an.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Kläger zunächst erklärungsgemäß. Eine im Anschluss hieran bei der Spielbank A durchgeführte Lohnsteuer-Außenprüfung kam zu dem Ergebnis, dass dem Kläger die genannten Beträge für Trinkgeld und Kleidergeld zu Unrecht steuerfrei ausbezahlt worden seien. Daraufhin erließ das FA am 11. Mai 2009 einen Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2006 gegenüber den Klägern und erhöhte die Einkommensteuer 2006 unter Berücksichtigung eines um 3.768 € höheren Bruttolohns des Klägers um 827 €.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen erhobene Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1569 veröffentlichten Gründen ab.
- 8 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Sie beantragen, das Urteil des FG aufzuheben und die Einkommensteuer 2006 in Abänderung des Einkommensteuerbescheids 2006 vom 11. Mai 2009 und der Einspruchsentscheidung vom 19. Januar 2011 insoweit geändert festzusetzen, als ein Bruttoarbeitslohn des Klägers in Höhe von 19.943 € berücksichtigt wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision der Kläger ist teilweise begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur teilweisen Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die von den Spielbankbesuchern an die Saalassistenten für deren Serviceleistungen (Servieren von Getränken und Speisen) gegebenen Gelder, die von der Spielbank A verwahrt und anschließend an die Saalassistenten wieder ausgezahlt werden, sind entgegen der Auffassung des FG steuerfreie Trinkgelder i.S. des § 3 Nr. 51 EStG. Dagegen hat das FG die Kleidergeldzahlung der Spielbank A an den Kläger in Höhe von 862,05 € zutreffend als Lohn beurteilt, der nicht gemäß § 3 Nr. 31 EStG steuerfrei ist. Insoweit ist die Revision unbegründet und die Klage abzuweisen.
- 12 1. Zum Arbeitslohn gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören nach ständiger Rechtsprechung 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 (Senatsurteile vom 18. Dezember 2008 VI R 49/06, BFHE 224, 103, BStBl II 2009, 820, und vom 3. Mai 2007 VI R 37/05, BFHE 218, 122, BStBl II 2007, 712, m.w.N.).

- 13** Danach waren die streitigen Zahlungen der Spielbankbesucher an die Saalassistenten Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.
- 14** 2. Dieser Arbeitslohn ist gemäß § 3 Nr. 51 EStG steuerfrei.
- 15** a) Nach § 3 Nr. 51 EStG 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.
- 16** b) Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats ist Trinkgeld i.S. des § 3 Nr. 51 EStG 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 Geldgeschenkes (Senatsurteile vom 19. Juli 1963 VI 73/62 U, BFHE 77, 433, BStBl III 1963, 479; in BFHE 218, 122, BStBl II 2007, 712; in BFHE 224, 103, BStBl II 2009, 820, zuletzt vom 10. März 2015 VI R 6/14, BFHE 249, 471; so auch die in der Literatur vertretene Auffassung, vgl. Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 3 Nr. 51 EStG Rz 2; v. Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinshoff, EStG, § 3 Nr. 51 Rz B 51/51; Blümich/Erhard, § 3 Nr. 51 EStG Rz 3). Zum Begriff des Trinkgelds gehört es demnach, dass in einem nicht unbedingt rechtlichen, jedenfalls aber tatsächlichen Sinne Geldfluss und honorierte Leistung korrespondierend einander gegenüberstehen, weil die durch die Zuwendung "belohnte" Dienstleistung dem Leistenden unmittelbar zugutekommt. Faktisch steht der Trinkgeldempfänger damit in einer doppelten Leistungsbeziehung und erhält korrespondierend dazu auch doppeltes Entgelt, nämlich das Arbeitsentgelt seitens seines Arbeitgebers und das Trinkgeld seitens des Kunden. Der Trinkgeldbegriff ist durch den allgemeinen Sprachgebrauch geprägt und erfasst insbesondere die Zuwendungen an Arbeitnehmer, bei denen Trinkgelder traditionell einen flankierenden Bestandteil der Entlohnung darstellen (BTDrucks 14/9029, 3, und Senatsurteil vom 10. März 2015 VI R 6/14, BFHE 249, 471).
- 17** c) Diesen Grundsätzen entsprechend sind die von den Spielbankkunden an die Saalassistenten für das Servieren von Getränken und Speisen erbrachten Zahlungen steuerfreie Trinkgelder i.S. des § 3 Nr. 51 EStG.
- 18** aa) Bei den von den Spielbankkunden neben dem Rechnungsbetrag gegebenen Geldern handelt es sich um freiwillige Zahlungen, auf die kein Rechtsanspruch besteht. Denn ob die Spielbankkunden Trinkgeld geben, liegt in ihrem Ermessen. Einen Rechtsanspruch darauf, neben dem eigentlichen Arbeitslohn anknüpfend an die eigene Arbeitsleistung Trinkgelder in bestimmter Höhe zu erhalten, haben die Saalassistenten nicht. Der tarifvertragliche Zahlungsanspruch gegen die Spielbank A aus § 7 Abs. 4 TGTV regelt lediglich die Verteilung und Auskehrung der bereits von den Spielbankkunden geleisteten Trinkgelder.
- 19** bb) Anders als in den vom erkennenden Senat bereits entschiedenen Tronc-Fällen (Senatsurteile vom 18. Dezember 2008 VI R 8/06, BFH/NV 2009, 382, und in BFHE 224, 103, BStBl II 2009, 820; Senatsbeschlüsse vom 18. August 2005 VI B 40/05, BFH/NV 2005, 2190; vom 27. Oktober 2005 VI B 70/05, BFH/NV 2006, 293; vom 10. November 2005 VI B 68/05, BFH/NV 2006, 530; vom 22. April 2009 VI S 4/09, juris; vom 25. November 2009 VI B 97/09, BFH/NV 2010, 632) ist im Streitfall eine für ein steuerfreies Trinkgeld i.S. des § 3 Nr. 51 EStG typische persönliche und unmittelbare Leistungsbeziehung zwischen den Saalassistenten und den Spielbankkunden zu bejahen und es besteht auch kein gesetzliches Trinkgeldannahmeverbot. Denn als Saalassistent gehört der Kläger zu einer eigenen Arbeitnehmergruppe (§ 3 Abs. 1 Buchst. E RTV) und unterliegt als solcher nach § 11 Abs. 3 des Gesetzes über die Zulassung öffentlicher Spielbanken in Berlin (SpBG) nicht dem in § 11 Abs. 1 SpBG geregelten Verbot der Annahme von Trinkgeldern, das etwa für Croupiers (Kassierer) gilt und insbesondere die Ordnungsmäßigkeit des staatlich geregelten Spielbankbetriebs gewährleisten soll (Senatsurteil in BFHE 224, 103, BStBl II 2009, 820, m.w.N.). Bei der von den Saalassistenten ausgeübten Kellnertätigkeit ist die Annahme von Trinkgeldern hingegen weder gesetzlich noch (tarif-)vertraglich untersagt. Der Tarifvertrag geht in den §§ 3 Abs. 2 und 4 Abs. 2 TGTV vielmehr ausdrücklich davon aus, dass den Saalassistenten von den Spielbankkunden Trinkgeld gegeben werden darf und dieses Trinkgeld den Saalassistenten nach Maßgabe des tarifvertraglichen Verteilungsschlüssels auch zu Gute kommen soll.
- 20** Die Steuerbefreiung für diese Art der Tätigkeit entspricht auch dem Regelungszweck des § 3 Nr. 51 EStG, den Niedriglohnsektor zu entlasten und die Besteuerung zu vereinfachen (BTDrucks 14/9029, 3; BTDrucks 14/9444, 1;

BTDrucks 14/9428, 1, 4). Der Umstand, dass diese Tätigkeit im Rahmen eines Spielbankbetriebs ausgeübt wird, ist insoweit unerheblich.

- 21** cc) Die Zuwendungen der Spielbankkunden an die Saalassistenten für deren Serviceleistungen unterliegen auch dann nicht der Lohnsteuer, wenn --wie im Streitfall-- der Arbeitgeber als eine Art Treuhänder bei der Verteilung der Gelder eingeschaltet ist. Auch in dieser Konstellation liegt die Zuwendung eines Dritten und nicht die des Arbeitgebers vor.
- 22** (1) § 3 Nr. 51 EStG setzt voraus, dass die Trinkgelder "dem Arbeitnehmer von Dritten" gegeben werden. Allerdings muss der Dritte nicht unmittelbar an den Arbeitnehmer leisten (HHR/Bergkemper, § 3 Nr. 51 EStG Rz 2, m.w.N.). Entscheidend ist vielmehr, dass die Leistung nicht vom Arbeitgeber, sondern von einem Dritten stammt. So verhält es sich im Streitfall. Denn die Spielbank A erfasst nach § 3 Abs. 2 TGTV lediglich die von den Spielbankkunden an die Saalassistenten für deren Serviceleistungen gegebenen Gelder, die nach § 4 Abs. 2 TGTV ausschließlich zugunsten der Saalassistenten verwendet werden dürfen. Die Saalassistenten haben gegen die Spielbank A aus § 7 Abs. 4 TGTV einen Anspruch auf Überlassung der Gelder nach Maßgabe des tarifvertraglich geregelten Verteilungsschlüssels. Die Spielbank A verteilt und zahlt nach Maßgabe dieses Schlüssels daher kein eigenes Geld, sondern das der Spielbankbesucher (vgl. v. Beckerath, a.a.O., § 3 Nr. 51 Rz B 51/55, zur Steuerbefreiung von Trinkgeldern bei gemeinsamer Kasse).
- 23** (2) Dieses Verteilungssystem ist vergleichbar mit einer "Poolung von Einnahmen" (vgl. v. Beckerath, a.a.O., § 3 Nr. 51 Rz B 51/55), wie sie beispielsweise bei Richtfestgeldern vorliegt (siehe FG Nürnberg, Urteil vom 20. August 1974 II 2/71, EFG 1974, 565) oder in anderen Fällen, in denen Trinkgelder in eine gemeinsame Kasse eingezahlt und anschließend aufgeteilt werden, z.B. beim Friseurgewerbe oder Gaststättenbereich bei zentraler Kasse (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2005, 2190; vgl. auch: v. Beckerath, a.a.O., § 3 Nr. 51 Rz B 51/55; v. Beckerath in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 3 Rz 133; HHR/Bergkemper, § 3 Nr. 51 EStG Rz 2; Blümich/Erhard, § 3 Nr. 51 EStG Rz 4). Allen diesen Fällen ist gemeinsam, dass das Trinkgeld den Arbeitnehmern in ihrer Gesamtheit gegeben wird, 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 (Senatsurteile in BFHE 224, 103, BStBl II 2009, 820, und in BFH/NV 2009, 382).
- 24** d) Das Urteil des FG stimmt mit diesen Rechtsgrundsätzen nicht überein. Es war deshalb aufzuheben. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 25** 3. Dagegen hat das FG zu Recht geurteilt, dass die Kleidergeldzahlungen der Spielbank A an den Kläger in Höhe von 862,05 € als Bruttolohn zu berücksichtigen sind. Dieser Betrag ist nicht gemäß § 3 Nr. 31 EStG steuerfrei.
- 26** a) Nach § 3 Nr. 31 EStG ist die typische Berufskleidung, die der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt überlässt, steuerfrei. Dasselbe gilt für eine Barablösung eines nicht nur einzelvertraglichen Anspruchs auf Gestellung von typischer Berufskleidung, wenn die Barablösung betrieblich veranlasst ist und die entsprechenden Aufwendungen des Arbeitnehmers nicht offensichtlich übersteigt.
- 27** An solchen Aufwendungen fehlt es im Streitfall, so dass dahinstehen kann, ob die vom Kläger während der Berufsausübung getragenen Kleidungsstücke überhaupt typische Berufskleidung waren. Denn nach den für den Bundesfinanzhof grundsätzlich bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat der Kläger für das Streitjahr schon nicht nachweisen können, dass er überhaupt Aufwendungen für (typische) Berufskleidung getätigt hat. Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 31 EStG setzt bei Bargeldablösungen jedoch tatsächliche Aufwendungen voraus. Das folgt sowohl aus dem Wortlaut der Norm ("Aufwendungen des Arbeitnehmers") als auch aus deren Sinn und Zweck (Erweiterung des Katalogs der steuerfreien Werbungskostenersatzleistungen, vgl. BTDrucks 11/4803, 17). Dieser fehlende Nachweis geht zu Lasten des Klägers.
- 28** b) Das FG kam des Weiteren zutreffend zu dem Ergebnis, dass sich die Kläger nicht mit Erfolg auf die der Spielbank erteilte Anrufungsauskunft nach § 42e EStG vom 15. Januar 1996 berufen können. Denn das FA war im Rahmen der Veranlagung der Kläger nicht an die Inhalte dieser Auskunft gebunden (Senatsurteil vom 13. Januar 2011 VI R 61/09, BFHE 232, 5, BStBl II 2011, 479).
- 29** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO.