

Erschienen in/Published in: **BETRIEBS BERATER 1999, 2454-2458 (1999).**

Dr. Peer Zumbansen , LL.M. (Harvard), und Sung-Kee Kim , Frankfurt a. M.

## **Zur Gleichbehandlung von Arbeitsentgelt und Trinkgeldern aus steuer- und arbeitsrechtlicher Sicht**

**Zugleich Besprechung der Entscheidungen BFH, 19.2.1999, 1999 942 und BAG, 19.4.1995, 1995 2272**

Über den Rechtscharakter von Trinkgeldern gibt es spätestens seit Rudolf von Iherings Schrift aus dem Jahre 1887 eine immer wieder lebhaftere Auseinandersetzung. Im folgenden soll anhand der jüngsten Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 19.2.1999 zur Besteuerung von Trinkgeldern sowie der des Bundesarbeitsgerichts zur Nichtzahlung von Weihnachtsgeld an Zeitungszusteller einigen Aspekten der steuer- und arbeitsrechtlichen Problematik von Trinkgeldern näher nachgegangen werden. Für die steuerrechtliche Behandlung steht dabei die Erörterung des sogenannten Vollzugsdefizits bei der Steuererhebung im Vordergrund (I). Im Bereich des Arbeitsrechts ist in erster Linie die Qualifikation von Trinkgeldern als Lohn im Sinne des § 611 BGB diskussionswürdig (II). Abschließend wird versucht, ein Fazit aus den aufgezeigten Rechtsprechungstendenzen zu ziehen (III).

### **I. Belastungsungleichheit bei Vollzugsmängeln**

Am 19.2.1999 hat sich der BFH zu der Frage der einkommensteuerlichen Behandlung von Trinkgeldern geäußert.<sup>5</sup> Der Senat entschied, daß die Erhebung von Steuern auf Trinkgelder unter dem Gesichtspunkt der Gleichheit im Belastungserfolg mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. In dem der Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt wehrte sich der Kläger gegen die Nachforderung von Einkommensteuern auf die an seinem Arbeitsplatz - einem Speiselokal - in seiner Funktion als Kellner eingenommenen Trinkgelder. Er machte einen Verstoß gegen den in der Verfassung normierten Gleichbehandlungsgrundsatz geltend. Dieser liege in der unterschiedlichen steuerlichen Erfassung beziehungsweise Nichterfassung von Trinkgeldern innerhalb der Gruppe des Hotel- und Gaststättengewerbes, der der Kläger angehört, und gegenüber und innerhalb anderer Branchen. Nach Auffassung des Senats ist in der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Trinkgeldern kein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz zu erkennen, denn dabei handele es sich um das Ergebnis unterschiedlicher Vollzugsdefizite, welche als solche noch nicht zu einer Verfehlung der Belastungsungleichheit führten.

#### **1. Besteuerungstatbestand und Erhebungsregel**

Der Senat beruft sich hier in erster Linie auf das Kapitalertrags-Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 27.6.1991, in dem das Gericht mit der Frage befaßt war, ob eine verfassungswidrige Ungleichheit in der steuerlichen Belastung anzunehmen sei, wenn die unterschiedliche steuerliche Belastung auf Vollzugsmängel, nicht aber auf eine in der Norm angelegte Undurchsetzbarkeit des Steueranspruchs zurückzuführen ist.<sup>6</sup> Anknüpfungspunkt der verfassungsrechtlichen Prüfung war in dem vom BVerfG zu entscheidenden Fall die ungleiche steuerliche Belastung derjenigen Kapitalertragseinkommen, deren Eigentümer die Zinsen angegeben, im Unterschied zu jenen, welche sie verschwiegen hatten.<sup>7</sup> Damit verbunden war insbesondere die Prüfung der Steuererhebung vor dem Hintergrund des nach Inkrafttreten der Abgabenordnung 1977 neu gefaßten Bankenerlasses vom 31.8.1979. Dieser hatte in erster Linie zur Folge, daß die Kapitalerträge aus Guthaben bei Kreditinstituten einer Aufdeckungsmöglichkeit durch die zuständigen Finanzbehörden weitgehend entzogen wurden.<sup>8</sup> Das BVerfG verneinte eine gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößende Ungleichbehandlung, dies aber

mit der Begründung, daß - trotz prinzipieller Verfehlung der verfassungsrechtlich gebotenen Gleichheit im Belastungserfolg durch die Besteuerungsnorm, die das Gericht hier als gegeben ansah - nicht davon ausgegangen werden müsse, daß im Entstehungszeitpunkt der Besteuerungsnorm alle übrigen Voraussetzungen vorgelegen hätten, unter denen ein Erhebungsmangel zur Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuernorm führt.<sup>9</sup> Nun habe sich gezeigt, daß die insoweit mangelhafte Gestaltung des Erhebungsverfahrens zu einer unverhältnismäßig hohen Belastung derjenigen führe, die ihre Einkünfte erklärten. Dabei erkannte das Gericht die Kompetenz und Autorität des Gesetzgebers an, aus gesamtwirtschaftlichen Erwägungen heraus ("Kapitalflucht") auf das von Banken und Verbänden ins Feld geführte "Vertrauensverhältnis zwischen Kreditinstitut und Anleger" so Rücksicht zu nehmen, daß der Zugriff auf die hier entstehenden Einkommen nicht wie bei anderen Einkommen durch Quellensteuererhebung erfolgt, sondern mittels eines Veranlagungsmodells, welches die Steuererhebung weitgehend von der Erklärung des Steuerpflichtigen abhängig macht und den Kontrollmöglichkeiten durch die Behörden hingegen entzieht.<sup>10</sup> Eine Grenze sei dem Gesetzgeber jedoch dort zu ziehen, wo die wirtschaftslenkende Regelung in der Steuernorm bereits die Durchsetzungsmängel in sich trägt. Das Gericht kam angesichts der feststellbaren Auswirkungen des Bankenerlasses auf die Besteuerungsmöglichkeiten der Kapitalerträge zum Ergebnis, daß die aufgetretenen

:Zur Gleichbehandlung von Arbeitsentgelt und Trinkgeldern aus steuer- und arbeitsrechtlicher Sicht

BB 1999 Heft 47, 2454

2455



Mängel den Gesetzgeber jedenfalls für die Zukunft verpflichteten, die geschaffenen Besteuerungstatbestände mit einer die Belastungsgleichheit gewährleistenden Regelung auszustatten. Während das BVerfG aus diesem Grund die Verfassungsbeschwerden wegen fehlender "gegenwärtiger" Verletzung der Beschwerdeführer in eigenen Rechten abwies,<sup>11</sup> gab es dem Gesetzgeber eine angemessene Frist auf zu einer Neugestaltung der Erhebungsregeln.<sup>12</sup>

Die tatsächlich existierenden Vollzugsdefizite in der steuerlichen Erfassung von Einnahmen müssen nach Meinung des BVerfG daran gemessen werden, ob sie in einem bestimmten Anwendungsbereich einer Erhebungsregelung dazu führen, daß der Besteuerungstatbestand weitgehend nicht durchgesetzt werden kann. Erst dann führe die "dadurch bewirkte Gleichheitswidrigkeit zur Verfassungswidrigkeit auch der materiellen Steuernorm".<sup>13</sup> Maßgebend, so das BVerfG, sei für das Steuerrecht, daß der Gleichheitssatz eine rechtliche und tatsächliche Gleichbelastung der Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz verlange.<sup>14</sup> "Die Besteuerungsgleichheit", so das Gericht, "hat mithin als ihre Komponenten die Gleichheit der normativen Steuerpflicht ebenso wie die Gleichheit bei deren Durchsetzung in der Steuererhebung. (. . .) Art. 3 Abs. 1 GG verbietet eine Regelung der Steuererhebung, welche die Gleichheit des Belastungserfolgs prinzipiell verfehlt."<sup>15</sup> Würde die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, so könne dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen und die Steuerpflichtigen in ihrem Grundrecht auf "Besteuerungsgleichheit" verletzen.<sup>16</sup>

## Besteuerung als Eingriff

Da die auf gesetzlicher Grundlage erfolgende Besteuerung einen Eingriff in die Vermögens- und Rechtssphäre des Steuerpflichtigen darstellt, "müssen von Verfassungs wegen sowohl die steuerbegründenden Vorschriften als auch die Regelungen ihrer Anwendung dem Prinzip einer möglichst gleichmäßigen Belastung der Steuerpflichtigen besonders sorgfältig Rechnung tragen."<sup>17</sup> So folgt bereits aus dem Grundsatz der Gewaltenteilung und der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, daß die mit dem Vollzug der Steuergesetze beauftragte Finanzverwaltung verpflichtet ist, die Belastungsgleichheit durch Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben "in strikter Legalität" zu gewährleisten.<sup>18</sup> Für das Gesetz bedeutet dies, daß es die Gewähr seiner regelmäßigen Durchsetzbarkeit so weit wie möglich in sich zu tragen hat. Deshalb müssen Besteuerungstatbestände und die ihnen entsprechenden Erhebungsregelungen aufeinander abgestimmt sein. Kein Gleichheitsverstoß jedoch, so befindet das Gericht, sei anzunehmen, wenn sich Belastungsungleichheiten als Folge von Vollzugsmängeln bei der Steuererhebung einstellen, "wie sie immer wieder vorkommen können und sich auch tatsächlich ereignen".<sup>19</sup>

Diese führen nicht bereits per se zur Verfassungswidrigkeit der Besteuerungsnorm. Dies sei vielmehr erst dann der Fall, wenn sich die Erhebungsregel im Verhältnis zum Besteuerungstatbestand in der Weise strukturell gegenläufig auswirkt, daß der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden kann und dieses dem Gesetzgeber zuzurechnen ist.<sup>20</sup>

Die Finanzgerichte der Ausgangsverfahren hatten die von den jetzigen Beschwerdeführern gerügten Erhebungsmängel unter dem Gesichtspunkt der Rechtsanwendungsgleichheit als unerheblich für die Steuerpflicht angesehen, weil es nur einen Anspruch auf Gleichheit im Recht, nicht aber auf Gleichstellung im Unrecht gebe.<sup>21</sup> Das BVerfG stellte an dieser Stelle ausdrücklich fest, daß es im vorliegenden Falle nicht um eine Gleichstellung im Unrecht gehe.<sup>22</sup> Vielmehr handele es sich um einen Fall, in dem ein Verstoß gegen die Belastungsgleichheit auf die materiell-rechtliche Grundlage für die Steuererhebung zurückwirke und auch nur deshalb von den Steuerpflichtigen unter Berufung auf Art. 3 Abs. 1 GG abgewehrt werden könne. Dieser Fall sei zum Zeitpunkt der Entscheidung jedoch noch nicht gegeben, so daß deshalb Anlaß bestehe, "das bisherige Recht noch für eine Übergangszeit hinzunehmen und dem Gesetzgeber Gelegenheit zu geben, sich binnen einer angemessenen Frist auf die nunmehr geklärte verfassungsrechtliche Lage einzustellen."<sup>23</sup>

## 2. Belastungsungleichheit als Folge der Steuerehrlichkeit?

Für den BFH war in seinem hier zu besprechenden Urteil vom 19.2.1999<sup>24</sup> Streitgegenstand die soeben beschriebene Problematik von Vollzugsdefiziten der Erhebungsregelung und deren Vereinbarkeit mit dem Prinzip der Steuergleichheit. So werden §§ 19 Abs. 1 Nr. 1, 3 Nr. 51 EStG vom BFH daraufhin überprüft, ob sie schon von ihrer Normstruktur zur Einschränkung der Steuererhebung auf Trinkgelder führen. Der BFH<sup>25</sup> wendet den Maßstab der Belastungsgleichheit auf die Besteuerung von Trinkgeldern gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG an und kommt dabei zum Ergebnis, daß eine Belastungsungleichheit,<sup>26</sup> "die durch Vollzugsmängel hervorgerufen wird", nicht zu einem Verfassungsverstoß führe.<sup>27</sup> Ausschlaggebend für diese Beurteilung ist, daß aus der Sicht des BFH auch keine anderen, die Erhebung von Steuern auf Trinkgelder beeinträchtigenden Regelungen bestehen.<sup>28</sup> Auch § 3 Nr. 51 EStG sehe lediglich eine Steuerbefreiung von Arbeitslöhnen in der Gastronomie sowie in allen anderen vergleichbaren Branchen, soweit sie auf freiwillige Trinkgelder entfallen, bis zu einer Höhe von DM 1 200,- beziehungsweise seit 1990 bis zu DM 2 400,- jährlich vor.<sup>29</sup> Darüber hinausgehende Trinkgelder

:Zur Gleichbehandlung von Arbeitsentgelt und Trinkgeldern aus steuer- und arbeitsrechtlicher Sicht

BB 1999 Heft 47, 2454

2456



würden aber in allen Branchen erfaßt.<sup>30</sup> Vor diesem Hintergrund könne auch nicht angenommen werden, daß § 3 Nr. 51 EStG eine gerade die Beschäftigten in der Gastronomie beeinträchtigende Norm sei.<sup>31</sup> In dem Maße, in dem zur Ermittlung ihrer Höhe eine Schätzung vorzunehmen sei,<sup>32</sup> müsse der Funktion des Steuerpflichtigen sowie den konkreten Begleitumständen der Arbeitserbringung Rechnung getragen werden. Diese Sichtweise weitet der Senat auf andere Dienstleistungen aus, für die, wenn auch der Höhe nach schwer zu schätzende, aber eben doch steuerpflichtige Trinkgelder gezahlt werden.<sup>33</sup>

Unter Wiederholung der grundsätzlichen Aussage, wonach eine Norm nicht bereits deshalb ("wegen Gleichheitsverstoßes", wäre zu ergänzen) ihre Anwendbarkeit verliere, weil sich Schwierigkeiten beim praktischen Vollzug einstellen, erkennt der Senat auch im hier zu entscheidenden Fall der vom Kläger geltend gemachten Erhebungsdefizite keinen Gleichheitsverstoß. Solange diese Schwierigkeiten nur auf der fehlenden Rechtstreue des Steuerschuldners beruhen, nicht aber auf strukturellen Mängeln der gesetzlichen Regelung, handele es sich nicht um eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung. Im Klartext: die Belastungsungleichheit ist Folge der "Steuerehrlichkeit" der einen und der fehlenden Rechtstreue der anderen. In der Erhebungsregel selbst ist das Problem jedenfalls nicht zu finden. Abschließend bemerkt der Senat, daß die Unterlassung der Steuererhebung auf Trinkgelder aus den von den Klägern vorgetragenen Gründen oder eine völlige Freistellung von Trinkgeldern von der Besteuerung den Gleichbehandlungsanspruch derjenigen Arbeitnehmer "berühren" würde, "die bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ihren Arbeitslohn in vollem

Umfang zu versteuern haben.<sup>34</sup> Damit ist das Gericht aber wieder bei der Frage angekommen, die es hier zu entscheiden hatte.

### 3. Trinkgelder als Einkünfte

Hier soll noch auf einen weiteren Gesichtspunkt der Trinkgelder-Rechtsprechung des BFH hingewiesen werden. Es scheint, daß über die Qualifikation von Trinkgeldern als "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG kein Streit mehr besteht.<sup>35</sup> Während das Gesetz zunächst Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen aufzählt, subsumiert der Bundesfinanzhof Trinkgelder unter den zweiten Teil der Vorschrift, wonach auch "andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden", unter den Tatbestand der Einkünfte im Sinne der Vorschrift fallen.<sup>36</sup> Diese Sichtweise kann im Hinblick auf die kontextspezifische Eigenart von gezahlten und erhaltenen Trinkgeldern als angemessen realitätsnah bezeichnet werden.<sup>37</sup> Gleichzeitig ist jedoch nicht zu übersehen, daß zwischen den Einkünften, die ein Arbeitnehmer aufgrund vertraglicher individual- oder kollektivrechtlicher Vereinbarung erhält, und solchen, die ihm auf freiwilliger Basis von dritter Seite zufließen (oder auch nicht), ein Unterschied besteht. Auch wenn "bereichsspezifische" Gepflogenheiten zu Erfahrungstatbeständen werden, scheint sich eine Gleichsetzung der auf vertraglichem Anspruch beruhenden Einkünfte mit solchen aus "good will" oder "good manners" zu verbieten. Dies besonders dann, wenn man auf die arbeitsrechtlichen Aspekte der Zahlung (und Einnahme) von Trinkgeldern abstellt. So kann es nicht verwundern, daß sich das Bundesarbeitsgericht schon mehrfach mit der Frage konfrontiert sah, ob Trinkgelder als Einkünfte anzusehen seien.<sup>38</sup> Das BAG entschied in seinem Urteil vom 28.6.1995, daß Trinkgelder "jedenfalls bei Fehlen einer besonderen arbeitsvertraglichen Vereinbarung für Zeiten des Urlaubs, der Arbeitsunfähigkeit und der Betriebsratstätigkeit nicht zum vom Arbeitgeber fortzuzahlenden Arbeitsentgelt" gehörten.<sup>39</sup> Von besonderem Interesse ist an dieser Stelle aber ein anderes Urteil des BAG, in dem es um die Gleichbehandlung von Zustellern eines Zeitungsverlags mit den im Innenbetrieb tätigen Angestellten für die Zahlung von Weihnachtsgeld ging.

## II. Die Zeitungszusteller-Entscheidung des BAG

In dem vom zehnten Senat entschiedenen Fall<sup>40</sup> stritten die Parteien um einen Anspruch der Klägerin auf Zahlung einer Gratifikation, nämlich eines Weihnachtsgeldes jeweils für die Jahre 1990, 1991 und 1992. Die nicht tarifgebundene Beklagte beschäftigte neben teilzeitbeschäftigten Zeitungszustellern, darunter auch die Klägerin, vollzeitbeschäftigte Vertriebsangestellte, denen sie in Anlehnung an einen Tarifvertrag seit 1990 jährlich ein Weihnachtsgeld gewährte. Die Klägerin war der Ansicht, auch sie habe einen Anspruch auf Weihnachtsgeld in der Höhe, in der es vom Arbeitgeber anderen Mitarbeitern gezahlt wurde.

Ein Anspruch auf Gratifikationen,<sup>41</sup> der sich aus dem Gesetz selbst nicht ergibt, wohl aber aus einem Tarifvertrag,<sup>42</sup> einer Betriebsvereinbarung<sup>43</sup> (§ 77 Abs. 2 BetrVG), dem Arbeitsvertrag,<sup>44</sup> der betrieblichen Übung<sup>45</sup> oder dem arbeitsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz folgen könnte, kam bei der Klägerin nicht in Betracht. Das Gericht lehnte auch einen auf Art. 119 EGV gestützten Anspruch der Klägerin wegen mittelbarer Geschlechtsdiskriminierung ab<sup>46</sup> und kam zur Prüfung eines Anspruchs unmittelbar aus dem arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz.<sup>47</sup> Im vorliegenden Fall war eine

:Zur Gleichbehandlung von Arbeitsentgelt und Trinkgeldern aus steuer- und arbeitsrechtlicher Sicht

BB 1999 Heft 47, 2454

2457



Ungleichbehandlung ohne weiteres zu bejahen. Ihren vollzeitbeschäftigten Arbeitnehmern gewährte die Beklagte seit 1990 jährlich ein Weihnachtsgeld, der Klägerin, einer teilzeitbeschäftigten Zeitungszustellerin, nicht. Für die Frage der Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung stellte das BAG auf den Grundsatz ab, wonach für einen Arbeitgeber, der nach einem allgemeinen und generalisierbaren Prinzip Leistungen gewährt, die Leistungsvoraussetzungen in der Weise abgrenzbar sein müssen, daß kein Arbeitnehmer hiervon aus sachfremden oder willkürlichen Gründen ausgeschlossen bleibt.<sup>48</sup> Ausschlaggebend

ist demnach der Leistungszweck.<sup>49</sup> Daß ein zur Belohnung für geleistete Dienste bzw. zur besseren Bewältigung der anlässlich des Weihnachtsfestes zusätzlich anfallenden Aufwendungen gewährtes Weihnachtsgeld kein sachlich ausreichendes Kriterium ist, die Arbeitnehmer allein aufgrund ihrer unterschiedlichen Tätigkeit ungleich zu behandeln, stellte das Gericht richtigerweise kurz und knapp fest.

Doch kann der Arbeitgeber durch freiwillig gewährte Leistungen auch andere Zwecke verfolgen. Anders als die Zusteller der Zeitungen, so der Beklagte, kämen die anderen im Betrieb tätigen Personen nicht in den Genuß eines "Neujährchens", insofern die Zusteller "typischerweise" ein zusätzliches Geld von den Abonnenten zur Weihnachtszeit bekämen. Gemessen an diesem Zweck, befand das Gericht, sei die Differenzierung zwischen Zeitungszustellern und Vertriebsangestellten sachlich gerechtfertigt. Das Gericht gründet seine Entscheidung auf die Feststellungen des LAG, wonach die Zusteller im Unterschied zu ihren Kollegen im Innendienst durch das Trinkgeld ein "zusätzliches Einkommen aus ihrer Tätigkeit" erhielten, "das in der Regel die Höhe eines Monatsgehalts übersteige".<sup>50</sup> Der von der Arbeitgeberin verfolgte Zweck bei der Ausnahme der Zusteller von der Zahlung des Weihnachtsgelds habe genau im Ausgleich dieses Unterschieds im Einkommen zwischen diesen und den Mitarbeitern im Innendienst gelegen. Herstellung von Chancengleichheit

Es sei im Ergebnis auch nicht von Bedeutung, daß "die Trinkgelder den Zeitungszustellern nicht von der Beklagten, sondern von den Abonnenten gewährt werden."<sup>51</sup> Denn, so das Gericht, die Tatsache, daß zur Weihnachtszeit Trinkgelder von den Abonnenten gezahlt werden, sei "mit der Zustellung von Zeitungen typischerweise verbunden."<sup>52</sup> Dazu komme, daß der Arbeitgeber den Zustellern kostenlos Weihnachtskarten aushändige, welche sie den Abonnenten übergeben könnten.<sup>53</sup> Gerade diese Karten aber seien dazu angetan, die Möglichkeiten, ein Trinkgeld zu erhalten, noch zu verstärken. Nach den Feststellungen des LAG, an die das BAG gebunden war, war davon auszugehen, daß diese Karten "den Abonnenten überreicht werden und auch entsprechend der Verkehrssitte als indirekte Aufforderung zur Zahlung des "Neujährchens" verstanden werden sollen."<sup>54</sup>

Hier stellt das Gericht in einem Federstrich das vom Arbeitgeber gezahlte Weihnachtsgeld den "typischerweise" zu erwartenden Nebeneinkünften aus der Tätigkeit gleich, ohne eine befriedigende Überprüfung dieser Annahme an der Wirklichkeit vorzunehmen. Ausdrücklich sagt das BAG, daß nicht feststehe, "in welcher Höhe dieses Trinkgeld bezahlt wird, ob überhaupt alle Zeitungszusteller ein Trinkgeld und wenn ja in ungefähr welcher Höhe erhalten und ob auch die Klägerin solche Trinkgelder bekommen hat."<sup>55</sup> Dies sei jedoch auch "unerheblich", weil "aufgrund der Feststellung des LAG und der auch für den Senat offenkundigen Tatsache, daß Zeitungszusteller zur Weihnachtszeit von den Abonnenten - sei es aufgrund solcher überreichter Glückwunschkarten, sei es auch ohne solche "Aufforderungen" - ein Trinkgeld erhalten, (. . .) diese Trinkgelder jedenfalls keinen äußerst geringen und daher zu vernachlässigenden zusätzlichen Verdienst" darstellen.<sup>56</sup> Da, wie das BAG einräumt, die beklagte Arbeitgeberin keine Möglichkeit hat zu erfahren, in welcher zumindest durchschnittlichen Höhe ihre Zusteller solche Trinkgelder erhielten, sei jeder Betrag, den sie ihren Vertriebsangestellten als Ausgleich für diese ihnen fehlende Verdienstmöglichkeit zahlt, "mehr oder weniger gegriffen und (könne) die den Zustellern gezahlten Trinkgelder über- oder unterschreiten."<sup>57</sup> Vor diesem Hintergrund schließlich sei es weder willkürlich noch unverhältnismäßig, "wenn die Beklagte bei ihrer Differenzierung allein darauf abstellt, daß die Zeitungszusteller aufgrund der für ihren Betrieb festgestellten Praxis die Möglichkeit haben, ihren Verdienst durch nicht unerhebliche Trinkgelder zu erhöhen."<sup>58</sup>

Das BAG kommt somit gar nicht mehr dazu, die Entgeltqualität der mutmaßlich gezahlten Trinkgelder auch auf der Grundlage der Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu hinterfragen.<sup>59</sup> Vielmehr bejaht es diese inzident bei der Beantwortung der Frage, ob die vom Arbeitgeber vorgenommene Differenzierung gegen das Willkürverbot verstieß. Fraglich ist danach, wie sich die Sachverhaltsannahmen hinsichtlich der "Verkehrssitte" der weihnachtlichen Trinkgelder mit den oben angestellten Beobachtungen der unterschiedlichen Anspruchsgrundlagen der Arbeitnehmerin auf Gleichbehandlung vertragen. Festzuhalten ist, daß es zur eventuellen Zahlung von Trinkgeldern durch die Zeitungsleser, die entweder auf ein per Hand vom Austräger jedem Exemplar beigelegtes "Weihnachtsschreiben" hin eine bestimmte Summe auf dessen Konto überweisen oder "ihren Zeitungsboten" morgens zwischen 4:00 und 6:30 h an der Tür mit einem Geldschein erwarten, eben weder auf der Grundlage des Arbeitsvertrages des Zustellers mit seinem Arbeitgeber noch aus einer anderen hier zu suchenden Anspruchsgrundlage kommt.

### III. Fazit

#### 1. Steuernorm und Steuerehrlichkeit

"Mit der Gleichheit steht und fällt die Steuer", bemerkte Isensee vor einiger Zeit<sup>60</sup> und unterstrich die zentrale Bedeutung des Gleichbehandlungsgrundsatzes für die Rechtfertigung der im Allgemeininteresse begründeten Steuerlast.<sup>61</sup> Im Steuerrecht verwirkliche sich die Belastungsgerechtigkeit aber nicht bereits im Gesetz, sondern in seiner Anwendung. Erst im Vollzug der Steuernorm könne die Frage beantwortet werden, ob die Norm auch "Rechtsanwendungsgleichheit" gewähre.<sup>62</sup> Gerade aber im konkreten Fall, im Bereich der Erstreckung der Einkommensteuerpflicht auf die Gebiete, Tätigkeiten und Handlungen, bei denen die "Absetzbarkeit" der Aufwendungen

:Zur Gleichbehandlung von Arbeitsentgelt und Trinkgeldern aus steuer- und arbeitsrechtlicher Sicht

BB 1999 Heft 47, 2454

2458



nur danach bemessen werden kann, in welchem Maße sie im weitesten Sinne für die Bemessung der Einkommensteuerpflicht eine Rolle spielen, steckt der Teufel im Detail<sup>63</sup> und folgt die Belastungsgleichheit der mehr oder weniger gegebenen Rechtstreue der Steuerpflichtigen.<sup>63a</sup> So scheint wegen der in der Entscheidung des BVerfG zur Besteuerung der Kapitalerträge aufgeworfenen Frage nach der verfassungskonformen Ausgestaltung der Besteuerungstatbestände, soweit sie sich auf die freiwillige Erklärung des Steuerpflichtigen beziehen, ein gesetzgeberisches Handeln weiterhin geboten.<sup>63b</sup>

#### 2. Trinkgelder: Das Fördern einer Unsitte

Iherings Abhandlung über "Das Trinkgeld" aus dem Jahre 1887 wurde von ihm wie auch seinen Lesern als eine ausdrückliche Streitschrift gegen die übliche Entrichtung von Trinkgeldern für vielerlei Dienstleistungen verstanden.<sup>64</sup> Er wandte sich gegen das Trinkgeld, da es auf seiten des Gebenden auf reinem Egoismus beruhe, auf Seiten des Empfängers aber eine bis zur Käuflichkeit gehende Abhängigkeit fördere. Die kleine Schrift "über ein nicht sehr ergiebiges, aber nahezu unberührtes Gebiet"<sup>65</sup> ist heute in zwei Hinsichten interessant: auf der einen Seite stellt Ihering in knapper Weise den Zusammenhang zwischen einer dogmatischen Figur und der dahinterstehenden juristischen Wertung als Sozialmodell dar. Am deutlichsten wird das an der Stelle, an der Ihering den Ort bezeichnet, an dem der Hebel im Kampfe gegen die von ihm angeprangerte "Unsitte" des Trinkgeldes angesetzt werden müsse. Er schlägt vor, den Verfassern und Herausgebern von Reisehandbüchern die Wichtigkeit der Erwähnung der an einem bestimmten ausgewiesenen Restaurant oder Hotel herrschenden Trinkgeldgewohnheiten nahezu legen.<sup>66</sup> Auch eine Form des Konsumentenschutzes, denn die Warnung des Reisenden vor in vielfach anfallender Form zu erbringender Nebenleistungen an die zahlreichen "Erfüllungsgehilfen" würde nach Iherings Vorschlag dazu führen, die eigenen Ausgaben ex ante besser einschätzen zu können und, vielleicht noch wichtiger, den ewigen Zweifel ob der Höhe des zu entrichtenden Trinkgeldes auszuräumen.

Aber viel interessanter ist die andere von Ihering eingenommene Perspektive: und zwar die auf die Empfänger des Trinkgeldes. So scheint es, als wolle er die in den verschiedensten Dienstleistungsbereichen tätigen Arbeitnehmer davor schützen, durch die Entgegennahme von "zusätzlichem" Entgelt in ein über den Umfang der vertraglich geschuldeten Leistung hinausgehendes Verpflichtungs- bzw. Abhängigkeitsverhältnis zu geraten. Dazu bedient sich Ihering besonders bestürzender Beispiele. So gerät sein Fazit zu entsprechender Mahnung: das Trinkgeld sei (auch) die Beförderung der Prostitution von Personen (e.g. einer Kellnerin), die im Dienstleistungsbereich mit steigender Höhe des Trinkgeldes die Erweiterung des Katalogs der von ihnen zu erbringenden Dienste erfahren müssen.

Enthält die Iheringsche Schrift sonach die juristische Behandlung einer Gewohnheit und darüber hinaus ihre moralische Bewertung, so ist doch auf dieser Grundlage mindestens festzuhalten, wie weit sich - angesichts der Rechtsprechungstendenzen beim BAG und BFH - die Behandlung des Trinkgeldes von seiner Behandlung als Gegenstand moralischer und sittlicher Bewertung entfernt hat. Nach Ihering (und allen anderen) stellt das Trinkgeld eine vom Lohn insoweit zu

unterscheidende Gefälligkeitsvergütung dar, als auf das Trinkgeld kein rechtlicher Anspruch besteht.<sup>67</sup> Daß es sich beim Weihnachtsgeld um ein Trinkgeld handele, behauptet das BAG auch nicht. Natürlich nicht, da auch im Fall der freiwilligen Weihnachtsgratifikation diese im Verhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer erwächst, ein sogenanntes Trinkgeld - auch hier steht wiederum alles bei Ihering - immer im Verhältnis zwischen Angestelltem und Dritten.<sup>68</sup> Daran ändert sich nichts, wenn, zur Abschöpfung dieser Mehreinnahmen, der Arbeitgeber (e.g. der Gastwirt, Hotel- oder Theaterbetreiber) eine "servis"-pourcentage zur Rechnung addiert. Mit dem nicht näher ausgewiesenen Ausweichen auf die wirtschaftliche Außensphäre des Zeitungsausträgers (Trinkgelderwartungen) befreit das Gericht unbegründet den Arbeitgeber von einer ihm obliegenden Pflicht aus §§ 611, 242 BGB und Art. 3 Abs. 1 GG. Die Überwälzung der Vergütungslast auf Dritte ist für den Arbeitnehmer nicht schon deswegen hinnehmbar, weil er auf die Weihnachtsgratifikation genausowenig Anspruch hat wie auf das Trinkgeld. Denn einen Gleichbehandlungsanspruch hat der Arbeitnehmer nur unter den oben beschriebenen Voraussetzungen. Diesen Anspruch kann er aber, daran wird auch der zehnte Senat nicht zweifeln, gegenüber dem Dritten nicht geltend machen. Schließlich wäre an die Unsicherheit für den Rechtsverkehr aus der Sicht der Zeitungsleser zu denken, die durch ein solches Urteil erwächst. Wird nur derjenige Abonnent durch das vollständige Stecken der Zeitung in den Briefkasten vor ihrem Diebstahl durch lektürebegehrige Frühaufsteher bewahrt, der an Weihnachten mindestens zwanzig Mark "spendiert"?

### Hinweis der Redaktion:

Vgl. auch Benner/Bals, Arbeitsentgelt im Sinne der Sozialversicherung und Arbeitslohn im Sinne des Lohnsteuerrechts, 1999 Beil. 2 zu H. 2.

---

<sup>[5]</sup> BFH, 1999 942.

<sup>[6]</sup> BVerfGE 84, 239; siehe dazu Goerlich, JZ 1994, 1139; Huster, Gleichheit und Verhältnismäßigkeit, JZ 1994, 541, 547; vgl. auch Isensee, Vom Beruf unserer Zeit zur Steuervereinfachung, Steuer und Wirtschaft 1994, 3; allgemein zu Art. 3 Abs. 1 GG: Jarass, Folgerungen aus der neueren Rechtsprechung des BVerfG für die Prüfung von Verstößen gegen Art. 3 Abs. 1 GG, NJW 1997, 2545.

<sup>[7]</sup> S. Goerlich, JZ 1991, 1139, der von der Aufgabe zur "Überwindung grösster Formen eines Vollzugsdefizits im Steuerrecht" spricht.

<sup>[8]</sup> BVerfGE 84, 239, 248 f., 278 ff.

<sup>[9]</sup> BVerfGE 84, 239, 275.

<sup>[10]</sup> BVerfGE 84, 239, 274.

<sup>[11]</sup> BVerfGE 84, 239, 274 f.

<sup>[12]</sup> BVerfGE 84, 239, 284 f.

<sup>[13]</sup> BVerfGE 84, 239, 272; vgl. dazu Huster, Gleichheit und Verhältnismäßigkeit, JZ 1994, 541, 547, der mit dem BVerfG darauf verweist, daß der Gleichheitssatz insoweit eine bereichsspezifische Anwendung verlange; kritisch dazu Goerlich, JZ 1991, 1139 ff.

<sup>[14]</sup> BVerfGE 84, 239, 268.

<sup>[15]</sup> BVerfGE 84, 239, 271.

<sup>[16]</sup> BVerfGE 84, 239, 271.

<sup>[17]</sup> BVerfGE 84, 239, 269.

<sup>[18]</sup> BVerfGE 84, 239, 271.

<sup>[19]</sup> BVerfGE 84, 239, 272.

<sup>[20]</sup> BVerfGE 84, 239, 272.

<sup>[21]</sup> BVerfGE 84, 239, 284.

<sup>[22]</sup> BVerfGE 84, 239, 284; vgl. dazu aber Goerlich, JZ 1991, 1139, 1140, das Gericht habe den Bezug auf diesen Topos vermieden.

<sup>[23]</sup> BVerfGE 84, 239, 284; siehe Heun, in: Dreier (Hrsg.), Grundgesetz, Band 1, Rz. 66 zu Art. 3; Goerlich, JZ 1991, 1139, 1140 f. weist, unter Bezugnahme auf BVerfGE 50, 290, 332 ff. - Mitbestimmung = 1979 Beil. 2, zutreffend darauf hin, daß es sich bei der Frage des Steuererhebungsdefizits und seiner Behandlung aus der Perspektive des faktischen Normenvollzugs um ein Problem der verfassungsrechtlichen Kontrolldichte im Hinblick auf Nachhaltigkeit und Intensität des Grundrechtseingriffs, auf die betroffenen öffentlichen Interessen und auf die Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers handele. Siehe dazu auch Wiethölter, Entwicklung des Rechtsbegriffs, Jahrbuch für Rechtssoziologie und Rechtstheorie, 8 (1982), 38, 47: Der Gesetzgeber erhalte durch das Urteil des BVerfG eine "Prognosen-Prärogative" unter Zugrundelegung der bisherigen Erfahrungen und der verfügbaren Einsichten, die ihn bei erkannten Fehlentwicklungen freilich zur Korrektur der Gesetze verpflichten würde; siehe auch ders., Zum Fortbildungsrecht der (richterlichen) Rechtsfortbildung, KritV 1988, 1, 23 f., 27 f.

<sup>[24]</sup> 1999 942.

- [25] 1999 942.
- [26] DB 1999, 831, 832. Insoweit ein Druckfehler in BFH, 1999 942, wo unter 2.a) von "Belastungsgleichheit" die Rede ist.
- [27] Vgl. dazu auch Schmidt (Fn. 1), § 19 Rz. 37 unter Verweis auf BFH, BStBl. II 1993, 117, 118.
- [28] BFH, 1999 942.
- [29] Zur Gesetzgebungsgeschichte Bowitz, DStZ, 1995, 553, 554; krit. Völmecke, DStR 1998, 157, 158.
- [30] BFH, 1999 942. Siehe Marschall (Fn. 1), § 3 Nr. 51 Rz. 427 mit Hinweis auf die im Hotel- und Gaststättengewerbe üblichen Trinkgelder in Höhe von 10-15 %, die zum arbeitsvertraglichen vereinbarten Arbeitslohn gehören, der in vollem Umfang dem Lohnsteuerabzug unterliegt.
- [31] Vgl. hierzu das auch in BFH, 1999 942 herangezogene Urteil: BFH, BStBl. II 1993, 117, 118.
- [32] Marschall (Fn. 1), § 3 Nr. 51 Rz. 430; Bergkemper (Fn. 1), § 3 Nr. 51 Rz. 15; Bowitz, DStZ 1995, 553, 557 f.; FM Bayern, DStR 1996, 2018; kritisch Richter, DStR 1992, 1269, 1270, der hier von einer "Lotteriesteuerung" spricht.
- [33] BFH, 1999 942, 943.
- [34] BFH, 1999 942, 943.
- [35] BFH, 1999 942; vgl. dazu grundlegend BFH, 23.10.1992 - VI R 62/88, BStBl. II 1993, 117, 118 m. w. N.; vgl. auch BFH, 1998 80; Bergkemper (Fn. 1), § 3 Nr. 51 Rz. 2; Tipke/Lang (Fn. 1), Rz. 553; ablehnend Richter, DStR 1992, 1269, der insofern vom "leidige(n) Thema der Besteuerung der freiwilligen Trinkgelder" spricht; ebenso Fischer, FR 1988, 331.
- [36] BFH, BStBl. II 1993, 117, 118; vgl. auch Salje, Trinkgeld als Lohn, DB 1989, 321, 322, mit eingehender Diskussion der arbeitsrechtlichen Einbeziehung von Trinkgeldern in die Einkünfte des Arbeitnehmers unter Berücksichtigung des sogenannten Troncsystems; zur steuerrechtlichen Seite: kritisch Bergkemper (Fn. 1), § 3 Nr. 51 Rz. 8; befürwort. Bowitz, DStZ 1995, 553, 556.
- [37] Vgl. Bowitz, DStZ 1995, 553, 555.
- [38] Vgl. aus jüngerer Zeit: BAG, 1996 164; auch Salje, DB 1989, 321 ff.; Zur Abgrenzung von verbotenen "Schmiergeldern", vgl. Schaub, Arbeitsrechts-Handbuch, 8. Aufl. 1996, § 53 II 7, Bowitz, DStZ 1995, 553, 555 f.
- [39] BAG, 1996 164; s. auch Richter, DStR 1992, 1269, 1270.
- [40] BAG, 1995 2272; vgl. dazu Weber/Ehrich, Der Gleichbehandlungsgrundsatz bei freiwilligen Leistungen des Arbeitgebers, ZIP 1997, 1681, 1683.
- [41] Zöllner/Loritz, Arbeitsrecht, 5. Aufl. 1998, § 15 V 7; Brox/Rüthers, Arbeitsrecht, 13. Aufl. 1997, Rz. 116; Dütz, Arbeitsrecht, 3. Aufl. 1997, Rz. 162; jüngst Kamanabrou, Grundfragen bei jährlich wiederkehrenden Sonderzuwendungen im Arbeitsrecht, Jura 1999, 455 f.
- [42] Dazu grundlegend Zöllner/Loritz (Fn. 41), 366 ff.
- [43] Hanau/Kania, in: ErfKomm, 1998, § 77 BetrVG Rn. 3.
- [44] Dazu Leinemann, Wirkungen von Tarifverträgen und Betriebsvereinbarungen auf das Arbeitsverhältnis, DB 1990, 733.
- [45] Brox/Rüthers (Fn. 41), Rz. 48; BAGE 14, 174 = 1963 938; Etzel, Entwicklung des Arbeitsrechts seit Ende 1996, NJW 1998, 1197.
- [46] BAG, 1995 2272; zur Problematik der mittelbaren Geschlechtsdiskriminierung auch BAG, 1993 503.
- [47] BAG, 1995 2272; Vgl. zuletzt BAG, 1984 1940; Zöllner/Loritz (Fn. 40), § 17 IV; Brox/Rüthers (Fn. 41), Rz. 136; Dütz (Fn. 41), Rz. 49; Wollenschläger, Arbeitsrecht, 1999, Rn. 125; siehe auch G. Hueck, Der Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung im Privatrecht, 1958, 151 ff.; vgl. zur Entwicklung der Rechtsprechung Osterloh, in: Sachs (Hrsg.), Grundgesetz, 2. Aufl. 1999, Art. 3 Rz. 8 ff.; Heun, in: Dreier (Hrsg.), Grundgesetz, Art. 3 Rz. 21 ff.; Pieroth/Schlink, Grundrechte, Staatsrecht II, 14. Aufl. 1998, Rn. 431 ff., 441 ff.
- [48] BAG, 1994 1219; zustimmende Anm. Schaub, EWIR 1994, 755 f.; BAGE 45, 76, 79 ff.; 45, 86, 89 f. = 1984 1940; siehe auch BAG, 1998 2370; Weber/Ehrich (Fn. 40), 1682 f.
- [49] BAG, 1980 1269.
- [50] BAG, 1995 2272, 2273.
- [51] BAG, 1995 2272, 2273.
- [52] BAG, 1995 2272, 2273.
- [53] BAG, 1995 2273.
- [54] NZA 1995, 985, 987 (insoweit nicht in 1995 2272).
- [55] NZA 1995, 985, 987 (insoweit nicht in 1995 2272).
- [56] NZA 1995, 985, 987 (insoweit nicht in 1995 2272).
- [57] NZA 1995, 985, 987 (insoweit nicht in 1995 2272).
- [58] NZA 1995, 985, 987 (insoweit nicht in 1995 2272).
- [59] Vgl. dazu Richter, DStR 1992, 331.
- [60] Isensee, Vom Beruf unserer Zeit zur Steuervereinfachung, Steuer und Wirtschaft 1994, S. 3, 7.
- [61] Isensee (Fn. 59), S. 3, 7.
- [62] Isensee (Fn. 59), S. 8.
- [63] Isensee (Fn. 59), S. 8, erwähnt an dieser Stelle "Geschäftsvorgänge und Erkrankungen, Schulden und Spenden, Trinkgelder und uneheliche Kinder". Siehe dazu die Entscheidung des BFH, zur Absetzbarkeit von Trinkgeldern an Pflegepersonal BFH, 1997 977.

<sup>[63a]</sup> Vgl. bes. Völlmecke (Fn. 29), 157, 158 f. hinsichtlich der weiterhin "mißlichen" Lage der Trinkgeldbesteuerung nach Erklärung des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber.

<sup>[63b]</sup> Völlmecke (Fn. 29), 157, 159.

<sup>[64]</sup> von Ihering (Fn. 1), besonders: Nachtrag, S. 74 ff.

<sup>[65]</sup> (Fn. 1), S. 12.

<sup>[66]</sup> (Fn. 1), S. 66.

<sup>[67]</sup> Dies ist besonders deutlich in BAG, 1996 164.

<sup>[68]</sup> Bowitz, DStZ 1995, 553, 555: "Unter Trinkgeld versteht man dem allgemeinen Sprachgebrauch folgend kleine Geldgeschenke für erwiesene Dienste (. . .)."