

---

**Datum:** 14.12.2022  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 9. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 9 K 2507/20  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2022:1214.9K2507.20.00

---

**Rechtskraft:** rechtskräftig

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

---

**Tatbestand**

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob eine Zahlung in Höhe von 50.000 € an den Kläger, die dieser im Streitjahr von der Z Verwaltungs-GmbH, einer zwischenzeitlichen Gesellschafterin der Arbeitgeberin des Klägers, erhalten hat, als steuerfreies Trinkgeld im Sinne des § 3 Nr. 51 EStG anzusehen ist.

2

Die Kläger sind zusammenveranlagte Eheleute. Der Kläger ist seit 2008 als Prokurist bei der Y GmbH tätig und hier insbesondere für den Bereich Business Administration zuständig.

3

Alleinige Gesellschafterin der Y GmbH war im Streitjahr 2016 die Y Holding GmbH. An der Y Holding GmbH wiederum hielt zu Beginn des Jahres 2016 die Z Verwaltungs-GmbH 26,6 % der Gesellschaftsanteile. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Z Verwaltungs-GmbH ist Herr Z, der im Jahr 2016 auch Geschäftsführer der Y GmbH war.

4

Im Jahr 2016 veräußerte die Z Verwaltungs-GmbH etwa 5,2 % der Gesellschaftsanteile an der Y Holding GmbH für ca. ... Mio. Euro.

5

Im Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung zahlte die Z Verwaltungs-GmbH im November 2016 an den Kläger 50.000 Euro. In einem Schreiben der Z Verwaltungs-GmbH vom 28. November 2016 an den Kläger, das Herr Z unterschrieben hatte, heißt es unter anderem: „Ich persönlich möchte mich an dieser „Zwischenstation“ unserer erfolgreichen

6

gemeinsamen Reise auch aus Sicht des Gesellschafters mit dem beigefügten „Scheck“ ganz herzlich bei Dir für die gemeinsame erfolgreiche Zeit bedanken.“ Zudem wird in dem Schreiben „ohne Gewähr“ darauf hingewiesen, dass der Betrag überwiesen werde und es sich steuerrechtlich um eine Schenkung handele und das Finanzamt über die Schenkung zu informieren sei. Lohnsteuer oder Sozialversicherungsabgaben würden nicht anfallen.

Eine schriftliche Vereinbarung zwischen dem Kläger und seiner Arbeitgeberin, der Y GmbH, über die Zahlung bestand nicht. Neben dem Kläger erhielt auch ein weiterer Prokurist eine entsprechende, sich lediglich der Höhe nach unterscheidende Zahlung. 7

Mit Wirkung zum 1. Januar 2017 wurde die Y GmbH auf die Y Holding GmbH verschmolzen. Die vormalige Y Holding GmbH firmiert seitdem unter Y GmbH. An dieser hielt in 2017 die Z Verwaltungs-GmbH weiterhin ca. 21,4 % der Gesellschaftsanteile. Der Kläger war dort weiterhin als Prokurist tätig. 8

Im Juli 2018 veräußerte die Z Verwaltungs-GmbH die restlichen 21,4 % der Gesellschaftsanteile an der Y GmbH für ca. ... Mio. Euro, die in zwei Tranchen in 2018 und 2019 zu zahlen waren. Herr Z blieb nach der Veräußerung Geschäftsführer der Y GmbH. 9

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 berücksichtigten die Kläger die Zahlung der 50.000 Euro zunächst nicht. Die erstmalige Steuerfestsetzung für 2016 erfolgte durch Bescheid vom 14. November 2017 entsprechend ohne Berücksichtigung dieser Zahlung. Mit Schreiben vom 28. Dezember 2018 übersandten die Kläger eine geänderte Anlage N zu ihrer Steuererklärung für 2016 und informierten den Beklagten mit einem Begleitschreiben über die Zahlung der 50.000 Euro. Ursprünglich sei von einer Berücksichtigung im Rahmen der Schenkungsteuer ausgegangen worden. Da der Kläger mittlerweile davon ausginge, dass der ausgezahlte Betrag zu den einkommensteuerbaren Bezügen zähle, erfolge die Übermittlung der geänderten Anlage N. Er, der Kläger, gehe jedoch davon aus, dass es sich um ein steuerfreies Trinkgeld nach § 3 Nr. 51 EStG handele, da der Betrag anlässlich seiner Arbeitsleistung von einem Dritten freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch auf sie bestand, zusätzlich zu dem Betrag gegeben worden sei, der vom Arbeitgeber für die Arbeitsleistung zu zahlen gewesen sei. 10

Der Beklagte folgte dieser rechtlichen Einschätzung des Klägers nicht und erließ am 30. Dezember 2019 einen nach § 173 Absatz 1 Nummer 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2016, in dem der gezahlte Betrag als steuerpflichtiger Arbeitslohn behandelt wurde. In den Erläuterungen zum Bescheid wies der Beklagte darauf hin, dass freiwillige Sonderzahlungen konzernverbundener Unternehmen keine steuerfreien Trinkgelder seien, sondern steuerpflichtige Bezüge. Es fehle das nach der Rechtsprechung des BFH für den Trinkgeldbegriff charakteristische Gast- bzw. Kunden-Dienstleistungsverhältnis. 11

Den gegen diesen Bescheid am 30. Januar 2020 eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 08. Oktober 2020 als unbegründet zurück. 12

Der vorliegende Sachverhalt lasse sich nicht unter den Tatbestand des § 3 Nr. 51 EStG subsumieren. 13

Zunächst seien die streitgegenständlichen Zuwendungen weder anlässlich einer Arbeitsleistung noch zusätzlich zum Arbeitslohn gezahlt worden. Diese Tatbestandsmerkmale würden zwischen einer gegenüber dem Arbeitgeber zu erbringenden (und von diesem zu entlohnenden) Hauptleistung und einer durch das Trinkgeld abgegoltenen, anlässlich dieser 14

Arbeit zusätzlich erbrachten Nebenleistung unterscheiden.

Die Tätigkeit des Klägers als Prokurist der Y GmbH sei der Z Verwaltungs-GmbH nicht unmittelbar zugutegekommen. Dass die Beteiligung der Z Verwaltungs-GmbH an der Y Holding GmbH eine – unter Umständen beträchtliche – Wertsteigerung erfahren habe, sei der Tätigkeit des Klägers allenfalls mittelbar zuzuschreiben. Die Zuwendung der Z Verwaltungs-GmbH habe der Leistung des Klägers auch nicht in diesem Sinne korrespondierend gegenüber gestanden. 15

Es sei ferner nicht erkennbar, dass mit den tatbestandlichen Präzisierungen 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. Danach sei das Trinkgeld Ausdruck der Zufriedenheit mit der Qualität der Dienstleistung, die ausschließlich an die Person des Dienstleistenden gebunden ist, und setze damit ebenfalls ein Mindestmaß an persönlicher Beziehung zwischen Trinkgeldgeber und Trinkgeldempfänger voraus. An einer solchen persönlichen Beziehung fehle es im Übrigen ebenfalls. Weder sei ersichtlich noch dargelegt, dass der Kläger seine Leistung gegenüber der Y GmbH zumindest auch im Bewusstsein einer hierdurch erreichbaren Wertsteigerung für die Z Verwaltungs-GmbH erbracht habe. 16

Bei den im vorliegenden Fall vorliegenden konzernrechtlichen Strukturen – wenn auch ohne beherrschende Verbindungen – scheitere die Steuerbefreiung am Tatbestandsmerkmal „von Dritten“. Etwas anderes gelte nur im Falle von sogenanntem „Streubesitz“, der bei einer Beteiligung der Z Verwaltungs-GmbH an der Y GmbH von zunächst 26 % und später 21,41 % nicht vorgelegen habe. 17

Nicht unbeachtlich sei zudem die Höhe der gezahlten Zuwendung, auch wenn die für das Streitjahr geltende Fassung der Vorschrift keine ausdrückliche betragsmäßige Begrenzung mehr enthalte. Es würde erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnen, wenn § 3 Nr. 51 EStG in unbegrenzter Höhe Steuerbefreiungen gewähre und Teile des Nettoeinkommens, das sich aus dem Saldo von Erwerbseinnahmen und Erwerbsaufwendungen ergebe, aus der einkommensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage ausnehme und gleiche Leistungsfähigkeit ungleich besteuere. Die Steuerbefreiung verstoße bereits ohne Grund gegen das objektive Nettoprinzip. Gerechtfertigt werden könne diese lediglich aus sozialen oder Verwaltungsvereinfachungsgründen. Die Regelung diene nach dem Wegfall der Freibetragsgrenze vornehmlich der Entlastung des Niedriglohnsektors sowie der Vermeidung von Erhebungsproblemen. Der vorliegende Sachverhalt entstamme jedoch nicht dem Niedriglohnsektor. Auch die im Rahmen der Gesetzesänderung erwarteten Steuermindereinnahmen durch den Wegfall der Freibetragsgrenze von etwa 6 Millionen Euro sprächen dagegen, dass der Gesetzgeber derartig hohe Beträge als steuerfreie Trinkgelder im Sinn gehabt habe. 18

Schließlich orientiere sich der BFH am allgemeinen Sprachgebrauch, wonach der Trinkgeldbegriff entscheidend durch den traditionell bestimmten Trinkgeldempfänger geprägt werde. Dies seien allen voran Kellner, aber auch unselbstständige Boten, Friseure, Fußpfleger, Gepäckträger und Taxifahrer, also alles Arbeitnehmer in niedrig entlohnten Berufen, die solche Zusatzleistungen auch nur jeweils als geringe Beträge einnehmen würden. Damit qualifiziere der BFH das Trinkgeld als kleineres Geldgeschenk. Geldgeschenke, die einen hohen Wert haben oder die einem Arbeitsentgelt – wohl nicht allein im Hinblick auf die Qualität, sondern auch im Hinblick auf die Quantität – entsprächen, seien damit kein Trinkgeld. 19

Mit der am 6. November 2020 erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Zur Begründung wiederholten und vertieften sie ihre Ausführungen aus dem Einspruchsverfahren.	20
Zur Begründung tragen sie vor, dass der von § 3 Nr. 51 EStG angeführte Begriff „Trinkgeld“ nicht ausfüllungsbedürftig sei, sondern durch die Norm selbst definiert werde, wie sich bereits aus der Gesetzeshistorie und der Parallelnorm in § 107 der Gewerbeordnung (GewO) ergebe. Es ergebe sich auch keine Einschränkung auf der Höhe nach „übliche“ Trinkgelder. Im Übrigen sei die gezahlte Honorierung im Verhältnis zu dem Verkaufspreis der Beteiligung im Vergleich zu anderen Trinkgeldern niedrig bemessen. Die jeweilige Zahlung betrage nur ... % des jeweiligen von der Z Verwaltungs-GmbH erzielten Kaufpreises. Der erhöhte Verkaufspreis sei gerade das Ergebnis der besonderen Arbeitsleistungen des Klägers gewesen, die mit den Zahlungen zusätzlich honoriert werden sollten. Bereits damit sei die Veranlassung durch eine Arbeitsleistung zu bejahen.	21
Die Z Verwaltungs-GmbH sei auch „Dritter“ im Sinne der Vorschrift. Wer Dritter sei, sei weder gesetzlich definiert, noch höchstrichterlich geklärt. Eine Einschränkung der Norm auf Kundenverhältnisse oder kundenähnliche Verhältnisse widerspreche bereits dem Wortlaut der Norm. Aus der Gesetzeshistorie sei zudem erkennbar, dass eine solch einschränkende Auslegung nicht dem Willen des Gesetzgebers entspreche. In der ersten Fassung des Gesetzentwurfs seien die Begriffe „Kunden“ und „Gäste“ noch im Wortlaut vorgesehen gewesen. Im Gesetzgebungsverfahren sei aber ausdrücklich im Hinblick auf hiervon ggf. nicht erfasste Personengruppen, beispielsweise Trinkgelder von Angehörigen von Patienten an Krankenhauspersonal, Abstand genommen worden.	22
Auch das vom Beklagten verneinte Mindestmaß der persönlichen Beziehung sei gegeben. Die Z Verwaltungs-GmbH habe die Wertsteigerungen ganz wesentlich auf die aus ihrer Sicht herausragenden Leistungen des Klägers zurückgeführt. Geldfluss und persönliche Leistung stünden deshalb korrespondierend zueinander.	23
Die Zahlungen seien auch freiwillig und ohne dass der Kläger einen Rechtsanspruch hierauf hatte, zusätzlich zum Lohn, den der Kläger von seiner Arbeitgeberin, der Y GmbH, erhalten hat, bezahlt worden. Die Z Verwaltungs-GmbH habe die Honorierung auch nicht allen Arbeitnehmern der Y GmbH, sondern nur dem Kläger und einem weiteren Prokuristen gewährt, um gerade deren außerordentliche Leistungen zu honorieren, die über viele Jahre hinweg eine deutliche Wertsteigerung der von der Z Verwaltungs-GmbH gehaltenen Geschäftsanteile an der Y GmbH bewirkt hätten.	24
Die Kläger beantragen,	25
den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 30. Dezember 2019 und die Einspruchsentscheidung vom 08.10.2020 aufzuheben,	26
im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	27
Der Beklagte beantragt,	28
die Klage abzuweisen.	29
Nach dem vom BFH herangezogenen allgemeinen Sprachgebrauch werde der Begriff des Trinkgeldes entscheidend durch den traditionell bestimmten Trinkgeldempfänger geprägt. Allen voran seien dies Kellner, aber auch Boten, Friseure, Fußpfleger, Gepäckträger und	30

Taxifahrer, alles also Arbeitnehmer in niedrig entlohnten Berufen, die solche Zusatzleistungen auch nur als jeweils geringe Beträge einnahmen. Damit qualifiziere der BFH das Trinkgeld als kleineres Geldgeschenk. Geldgeschenke, die einen hohen Wert haben oder die einem Arbeitsentgelt - wohl nicht allein im Hinblick auf die Qualität, sondern auch im Hinblick auf die Quantität - entsprechen, seien damit kein Trinkgeld. Auch der Bundestag sei offensichtlich davon ausgegangen, dass unter den Begriff Trinkgeld lediglich kleinere Geldgeschenke an Arbeitnehmer im Niedriglohnsektor als Anerkennung für Dienstleistungen und Dienstleistungsbereitschaft fielen.

Bei dem Kläger handele es sich nicht um einen solchen Arbeitnehmer. Auch wenn die Zahlung nur wenige Prozent des erzielten Kaufpreises betragen habe, so bedeute der Prozentsatz nicht, dass es sich bei der Zahlung nur um ein kleineres Geldgeschenk gehandelt habe, also eine Zusatzleistung in Form einer Nebenleistung. 31

Der Kläger habe bislang ohne Vorlage entsprechender Nachweise vorgetragen, dass die Zahlungen als Honorierung für seinen außerordentlichen und entscheidenden Beitrag zu der langjährigen Wertentwicklung der Geschäftsanteile gezahlt worden seien. Angaben dazu, welcher Art die Dienstleistung des Klägers an die Z Verwaltungs-GmbH gewesen sei, habe der Kläger nicht gemacht. Es sei nicht ersichtlich, warum die Z Verwaltungs-GmbH davon ausgegangen sein soll, dass der Kläger persönlich und im Bewusstsein einer Leistungserbringung für die Z Verwaltungs-GmbH eine zusätzliche Leistung erbracht habe, das ihm daher ein Anteil an der Wertentwicklung der Geschäftsanteile und damit eine besondere Honorierung zukomme. 32

## **Entscheidungsgründe** 33

Die zulässige Klage ist unbegründet. Der Bescheid für 2016 über Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag vom 30. Dezember 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Oktober 2020 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO). 34

Der Beklagte hat die an den Kläger im Streitjahr geleistete Zahlung in Höhe von 50.000 € zutreffend als steuerpflichtige Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG und nicht als steuerfreies Trinkgeld im Sinne von § 3 Nr. 51 EStG behandelt. 35

I. Die Zahlung der Z Verwaltungs-GmbH stellt nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. 36

1. Gemäß § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst. Zuwendungen durch Dritte sind Arbeitslohn, wenn sie ein Entgelt für eine Leistung bilden, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll, sie sich für den Arbeitnehmer als Ertrag seiner individuellen Arbeit für den Arbeitgeber darstellen und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen (vgl. BFH, Urteile vom 1. September 2016 – VI R 67/14, BStBl II 2017, 69; vom 28. Februar 2013 – VI R 58/11, BStBl II 2013, 642; vom 20. Mai 2010 – VI R 41/09, BStBl II 2010, 1022; vom 18. Dezember 2008 – VI R 8/06, BFH/NV 2009, 382). 37

2. Das ist vorliegend der Fall. Der Kläger erhielt die streitgegenständliche Zahlung der Z Verwaltungs-GmbH ausweislich des von ihr überreichten Begleitschreibens gerade für die – aus Sicht der zuwendenden Gesellschaft erfolgreiche – Tätigkeit als Prokurist der Y GmbH. 38

II. Die Zahlung ist kein steuerfreies Trinkgeld im Sinne des § 3 Nr. 51 EStG.	39
1. Gemäß § 3 Nr. 51 EStG sind 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, steuerfrei.	40
Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der sich der erkennende Senat anschließt, ist ein Trinkgeld im Sinne 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 (vgl. ausführlich BFH in BFH/NV 2009, 382).	41
Ein 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. BFH, Urteil vom 19. Juli 1963 – VI 73/62 U, BStBl III 1963, 479 und vom 3. Mai 2007 – VI R 37/05, 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 (vgl. BFH in 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.	42
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. Bundestags-Drucksache (BT-Drs.) 14/9428, 1, 6) und zu vermeiden, dass reguläre Lohnleistungen durch „Trinkgelder“ ersetzt werden (vgl. BT-Drs. 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 (BT-Drs. 14/9029) noch die des Gesetzentwurfs zur Änderung des Einkommensteuergesetzes (Abschaffung der Trinkgeldbesteuerung, BT-Drs. 14/9061). Trinkgeld ist danach Ausdruck der Zufriedenheit mit der Qualität der Dienstleistung, die ausschließlich an die Person des Dienstleistenden gebunden ist (BT-Drs. 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 (vgl. BAG, Urteil vom 28. Juni 1995 – 7 AZR 1001/94, BAGE 80, 230).	43

Ausweislich der vorstehend zitierten Dokumente aus dem Gesetzgebungsverfahren hatte der Gesetzgeber auf der Empfängerseite auch nach der gesetzlichen Neufassung Beschäftigte des Niedriglohnssektors im Sinn, deren Einkommen in nicht unerheblichem Maße durch Trinkgelder ergänzt werden.

2. Danach ist die vom Kläger erhaltene Zahlung weder der Höhe nach noch unter den Umständen ihrer Gewährung ein steuerfreies Trinkgeld im Sinne des § 3 Nr. 51 EStG. 45

a) Bereits aufgrund der Höhe der Zahlung von 50.000 € verneint der Senat das Vorliegen eines Trinkgeldes. 46

Dabei schließt sich der Senat der Auffassung des Bundesfinanzhofes an, wonach die Neufassung des § 3 Nr. 51 EStG keine abschließende Legaldefinition des Trinkgeldbegriffes darstellt, sondern den Begriff des Trinkgeldes voraussetzt und dessen Umstände für Zwecke der Einkommensteuer näher beschreibt. 47

Hierfür spricht gerade auch der vom Kläger herangezogene zeitliche Zusammenhang zwischen der Änderung der Gewerbeordnung (GewO) und des Einkommensteuergesetzes. Während in § 107 Abs. 3 S. 3 GewO eine Legaldefinition des Trinkgeldbegriffes enthalten ist („Trinkgeld ist...“), setzt § 3 Nr. 51 EStG einen Trinkgeldbegriff voraus („Trinkgelder, die...“). Entgegen der Auffassung des Klägers sind die Begriffe trotz des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung nicht identisch auszulegen. Beide Gesetze verfolgen nämlich unterschiedliche Zwecke. Während die Gewerbeordnung in § 107 darauf abzielt, Beschäftigte möglichst umfassend davor zu schützen, dass aufgrund der Üblichkeit von Trinkgeldern die Zahlung eines regelmäßigen Arbeitsentgeltes vertraglich ausgeschlossen werden kann, stellt § 3 Nr. 51 EStG eine rechtfertigungsbedürftige und deshalb restriktiv anzuwendende Ausnahme vom Grundsatz des steuerlichen Nettoprinzips dar, da der Gesetzgeber aus Verwaltungsvereinfachungs- und sozialen Gründen von der verfassungsrechtlich gebotenen gleichmäßigen Besteuerung absieht. 48

Auch wenn der Gesetzgeber im Jahr 2002 die damals noch enthaltene Freibetragsgrenze in Höhe von 1.224 € abschaffte, sollte nach Überzeugung des Senats damit nicht zum Ausdruck gebracht werden, dass dem Begriff des Trinkgeldes keinerlei Begrenzung zu entnehmen wäre. Eine solche ergibt sich bereits aus dem nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zugrunde zu legenden überkommenen allgemeinen Begriffsverständnis, das durch die Neufassung des Gesetzestextes nicht von abschließend zu verstehenden Tatbestandsmerkmalen verdrängt werden sollte. Dabei kommt es im vorliegenden Fall nicht darauf an, nach welchen Maßstäben im Einzelnen sich die angemessene Höhe eines Trinkgeldes ermittelt. Unzutreffend hält der Senat jedenfalls die Auffassung des Klägers, wonach sich die prozentuale Angemessenheitsgrenze auf den von der Z Verwaltungs-GmbH aus der Anteilsveräußerung erzielten Gewinn bezieht. Typischerweise erfolgt eine Trinkgeldzahlung in Ergänzung des Betrags, den der von der Dienstleistung Begünstigte für die erbrachte Leistung selbst zu entrichten hat und der nach Überzeugung des Senats den Maßstab für die Trinkgeldzahlung bilden dürfte. Die im Streitfall erhaltene Zahlung in Höhe von 50.000 € jedenfalls übersteigt den Rahmen dessen, was nach dem allgemeinen Begriffsverständnis als Trinkgeld verstanden werden kann, deutlich. 49

Auch der vom Gesetzgeber erwartete Steuerausfall von sechs Millionen € spricht angesichts der Vielzahl der nach den Vorstellungen des Gesetzgebers vorrangig von Trinkgeldzahlungen profitierenden Beschäftigten bzw. Branchen für im Einzelfall deutlich geringere Zahlungen. 50

b) Darüber hinaus fehlt es vorliegend am für das Trinkgeldverhältnis typischen persönlichen Kunden- oder Dienstleistungsverhältnis und an der damit verbundenen doppelten Leistungsbeziehung zwischen den Beteiligten.

Zwischen der Z Verwaltungs-GmbH und der Y GmbH bestand über das Beteiligungsverhältnis hinaus kein Kunden- oder Dienstleistungsverhältnis, in dessen Rahmen der Kläger die erforderliche zusätzliche Leistungsbeziehung hätte bedienen können, die Grundlage für die Trinkgeldzahlung ist. Dies ergibt sich bereits daraus, dass nach Überzeugung des Senats die Z Verwaltungs-GmbH keine Leistung der Y GmbH in Anspruch genommen hat, die vom Kläger persönlich zu erbringen gewesen wäre und für die die Z Verwaltungs-GmbH eine Gegenleistung (Bezahlung) erbracht hätte. Der (besondere) Einsatz des Klägers bezog sich jedenfalls nicht auf die Zufriedenheit des von ihm persönlich betreuten „Kunden“, sondern vorrangig auf die Erfüllung seiner arbeitsvertraglichen Pflichten gegenüber seiner Arbeitgeberin, deren Geschäftsführer zugleich auch der Geschäftsführer der Z Verwaltungs-GmbH war. 52

Es kann daher dahinstehen, ob die Z Verwaltungs-GmbH trotz ihrer Stellung als Minderheitsgesellschafterin der Y GmbH und angesichts der Personenidentität der Geschäftsführung in Person des Z überhaupt „Dritte“ im Sinne des § 3 Nr. 51 EStG war oder als juristische Person an einem dem Trinkgeldbegriff zugrundeliegenden persönlichen Kundenverhältnis überhaupt beteiligt sein kann. 53

III. Die Kostenfolge ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO. 54

IV. Gründe für die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO lagen nicht vor. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung und beruht auf einer tatrichterlichen Würdigung eines Einzelfalls unter Anwendung der bereits ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. 55