



Schweizerische Juristen-Zeitung
Revue Suisse de Jurisprudence

Redaktion

Dr. Gaudenz G. Zindel, Rechtsanwalt

Dr. Hans Schmid, a. Oberrichter

Prof. Dr. Pascal Pichonnaz

Erscheint jeden Monat am 1. und 15.

Paraît le 1^{er} et le 15 de chaque mois

9

1. Mai 2016, 112. Jahrgang

221

**Zuwendungen von Dritten in privatrechtlichen Arbeitsverhältnissen –
arbeits-, straf- und steuerrechtliche Aspekte**

Dr. Tobias F. Rohner und Martina A. Kessler

230

Entwicklungen im Kartellrecht / Le point sur le droit des cartels

Dr. Reto Jacobs

236

Entscheidungen / Jurisprudence

Aktuelle bundesgerichtliche Rechtsprechung /

Jurisprudence récente du Tribunal fédéral

Kantonale Rechtsprechung / Jurisprudence cantonale

241

Literatur / Bibliographie

Neuerscheinungen / Publications récentes

Besprechung / Compte rendu

244

Aktualitäten / Actualités

Zuwendungen von Dritten in privatrechtlichen Arbeitsverhältnissen – arbeits-, straf- und steuerrechtliche Aspekte

Dr. iur. Tobias F. Rohner, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte (Zürich) und MLaw Martina A. Kessler, Rechtsanwältin (Zürich)

I. Einleitung und Sachverhalt

Kleine und grössere Geschenke erhalten die Freundschaft und stärken bei Geschäftsbeziehungen die Zusammenarbeit. Zur Kontaktpflege werden Eintrittskarten zu exklusiven Veranstaltungen, Hotelübernachtungen oder gar Luxusuhren verschenkt. Muss ein Arbeitnehmer solche Geschenke an seinen Arbeitgeber abliefern? Kann die Annahme solcher Zuwendungen pflichtwidrig, gar strafrechtlich relevant sein? Welche Steuern bei Annahme eines Geschenkes fallen an?

Die Autoren gehen der Frage nach, in welchen Fällen Arbeitnehmer Zuwendungen von Dritten an den Arbeitgeber abzuliefern haben. Die Diskussion soll anhand des folgenden Beispiels geführt werden:

Ein angestellter Arzt eines privaten Spitals erhält zum Dank für die erfolgreiche Operation von einem begüterten Patienten ein Gemälde von einem geschätzten Wert von CHF 1 Mio. «geschenkt». Der Arbeitgeber verlangt anschliessend die Herausgabe des Bildes.

II. Arbeitsrechtliche Aspekte

A. Gesetzliche Herausgabepflicht gemäss Art. 321b Abs. 1 OR

1. Gesetzliche Regelung

Artikel 321b Abs. 1 OR – dieser steht unter der Marginale der Rechenschafts- und Herausgabepflicht – lautet wie folgt:

«Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber über alles, was er bei seiner vertraglichen Tätigkeit für diesen von Dritten erhält, wie namentlich Geldbeträge, Rechenschaft abzulegen und ihm alles sofort herauszugeben.»

Der deutsche Gesetzestext ist insofern etwas unglücklich formuliert, als eine gewisse Unklarheit besteht, worauf

Geschenke an Arbeitnehmer sind im Dienstleistungssektor häufig; oft sprengen sie den Rahmen grosszügiger Trinkgelder. Die Autoren erörtern die Fragen, in welchen Fällen Zuwendungen dem Arbeitgeber herausgegeben werden müssen, welche Rolle der Zuwendungswille des Dritten spielt und worin die Unterschiede zwischen Gelegenheitsgeschenken, Trinkgeldern und Bestechungsgeldern liegen. Sodann untersuchen sie, wie derartige Zuwendungen steuerrechtlich zu behandeln sind, und stellen fest, dass eine für den Mitarbeitenden bestimmte Zuwendung eines Dritten eine Schenkung darstellt, sofern sie nicht als Trinkgeld oder Schmiergeld zu qualifizieren ist. Zi.

Dans le secteur des services, il est fréquent pour les employés de recevoir des cadeaux; ceux-ci vont souvent au-delà d'un pourboire généreux. Les auteurs analysent la question de savoir dans quels cas les libéralités doivent être restituées à l'employeur, celle du rôle de la volonté de donner du tiers, et celle de savoir quelles sont les différences entre présents d'usage, pourboires et commissions occultes. Ensuite, ils étudient comment de telles libéralités doivent être appréhendées du point de vue du droit fiscal. Ils constatent enfin qu'une libéralité d'un tiers à un collaborateur constitue une donation, pour autant qu'il ne faille pas la qualifier de pourboire ou de pot-de-vin. P.P.

sich «für diesen» bezieht. Der französische und italienische Gesetzestext sind diesbezüglich klarer:

«Le travailleur rend compte à l'employeur de tout ce qu'il reçoit pour lui dans l'exercice de son activité contractuelle, notamment des sommes d'argent; il lui remet immédiatement ce qu'il a reçu.»

«Il lavoratore deve presentare al datore di lavoro un rendiconto di tutto ciò che riceve per quest'ultimo da terzi nell'esercizio dell'attività contrattuale, segnatamente denaro, e consegnarglielo subito.»

Der französische und der italienische Gesetzeswortlaut lassen keinen Zweifel daran, dass sich die Wortfolge «für diesen» nicht auf die Tätigkeit des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber, sondern vielmehr auf die Leistung des Dritten bezieht.¹ Oder anders ausgedrückt: Alles, was ein Dritter einem Arbeitnehmer für den Arbeitgeber übergibt, steht unbestritten unter der Ablieferungspflicht an den Arbeitgeber. Der Arbeitnehmer erhält diese Zuwendungen als direkter Vertreter des Arbeitgebers. Rechtlich wird der Arbeitgeber unmittelbar nach den Regeln des Sachenrechts Eigentümer der Zuwendungen.² Liefert der Arbeitnehmer das von Dritten Empfangene nicht ab, so kann der Arbeitgeber vindizieren bzw. die Zuwendung vertraglich herausverlangen.

2. Kriterien der Herausgabepflicht

a. Zuwendungswille des Dritten

Was der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Tätigkeit vom Dritten für den Arbeitgeber entgegengenommen hat, ist dem Arbeitgeber herauszugeben.³ Gegenstand der Herausgabepflicht sind Geldbeträge, Waren, Urkunden usw.⁴ Umgekehrt fällt alles, was der Dritte nicht dem Arbeitgeber, sondern dem Arbeitnehmer zuwenden will, grundsätzlich nicht unter die Herausgabepflicht.⁵ Entsprechend sind Trinkgelder, Weihnachts- und andere Gelegenheitsgeschenke nicht von der Herausgabepflicht nach Art. 321b Abs. 1 OR betroffen. Diese Zuwendungen stehen zwar im kausalen Zusammenhang mit der vertraglichen Tätigkeit,

sie sind aber für den Arbeitnehmer und nicht für den Arbeitgeber bestimmt.⁶ Folglich wird auf den Zuwendungswillen des Dritten abgestellt, um zu entscheiden, ob die Zuwendung für den Arbeitgeber oder für den Arbeitnehmer bestimmt ist.⁷ Eine Ausnahme macht die herrschende Lehre und Rechtsprechung bei in Verletzung der Treuepflicht erlangten Schmiergeldern; diese sind trotz ihrer vordergründigen Bestimmung für den Arbeitnehmer an den Arbeitgeber herauszugeben.⁸

b. Kein Trinkgeldcharakter

Der Zuwendungswille des Dritten wird indes von einem Teil der Lehre und der Rechtsprechung relativiert.⁹ Die Intention des Gesetzgebers sei gemäss Botschaft lediglich, dass Trinkgelder im üblichen Rahmen und Gelegenheitsgeschenke von geringem Wert nicht an den Arbeitgeber abzuliefern seien.¹⁰ Neben dem – oder statt des – voluntativen Element(s) wird ein *quantitatives* Element eingeführt. Auch die Höhe des Betrags resp. der Wert des vom Dritten Empfangenen soll für die Ablieferung massgebend sein.¹¹

Allgemein werden *normale* Trinkgelder¹² und übliche Gelegenheitsgeschenke wie eine Flasche Wein oder ein Kugelschreiber als unproblematisch erachtet. Solche sind nach der Verkehrssitte üblich und nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht geeignet, den Empfänger in seiner

¹ Adrian Staehelin, Zürcher Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bd. V/2c (Art. 319–330a OR) (4. A. 2006) Art. 321b N 2.

² Staehelin (Fn. 1) Art. 321b N 5.

³ Statt vieler: Manfred Rehbinder/Jean-Fritz Stöckli, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bd. VI/2; 2. Teilband, 1. Abschnitt (Art. 319–330b OR) (2010) Art. 321b N 3.

⁴ Botschaft über die Revision des Zehnten Titels und des Zehnten Titels^{bis} des Obligationenrechts (Der Arbeitsvertrag) vom 25. August 1967, BBl II 1967 241 ff., 303.

⁵ So auch Staehelin (Fn. 1) Art. 321b N 2.

⁶ Rehbinder/Stöckli (Fn. 3) Art. 321b N 3; Staehelin (Fn. 1) Art. 321b N 2; Ullin Streiff/Adrian von Kaenel/Roger Rudolph, Arbeitsvertrag, Praxiskommentar zu Art. 319–330a OR (7. A. 2012) Art. 321b N 3; Sharon Spring/Dimitrios Karathanassis, Die Pflicht zur Herausgabe von Sitzungsgeldern und anderen Entgelten im privaten Arbeitsrecht, ARV 2015 1 ff., 5f.; Jürg Brühwiler, Einzelarbeitsvertrag, Kommentar zu den Art. 319–343 OR (3. A. 2014) Art. 321a N 2. Vgl. hierzu auch die Botschaft (Fn. 4) 303 und BGer, 4A_613/2010 vom 25. Januar 2011, E. 4.2.

⁷ Explizit Staehelin (Fn. 1) Art. 321b N 3.

⁸ Entscheid des Kantonsgerichts St. Gallen vom 28. April 2011, E. 3b; AGER ZH JAR 1988 158 f.; Rehbinder/Stöckli (Fn. 3) Art. 321a N 4, 321b N 3; Staehelin (Fn. 1) Art. 321b N 2 f.; Wolfgang Portmann, Basler Kommentar zum Obligationenrecht I, Art. 1–529 OR (6. A. 2015) Art. 321b N 1; Brühwiler (Fn. 6) Art. 321b OR. Kritisch gegenüber einer Herausgabepflicht Thomas Geiser, Die Treuepflicht des Arbeitnehmers und ihre Schranken (1983) 326 f.

⁹ Staehelin (Fn. 1) Art. 321b N 3; Botschaft (Fn. 4) 303; AGER ZH JAR 1988 158 f., 158 mit Verweis auf die Botschaft.

¹⁰ Botschaft (Fn. 4) 303.

¹¹ Spring/Karathanassis (Fn. 6) 6.

¹² Siehe hierzu IV.A.3.

Loyalität gegenüber dem Arbeitgeber zu beeinflussen.¹³ Ihre Entgegennahme durch den Arbeitnehmer ist erlaubt.¹⁴

Gemäss überwiegender Lehrmeinung hat ein Arbeitnehmer eine Zuwendung, die den Trinkgeldcharakter sprengt, seinem Arbeitgeber aber herauszugeben, auch wenn es sich nicht um eigentliche Schmiergelder handelt.¹⁵ Soweit ersichtlich wurde bisher darauf verzichtet, eine allgemeine Grenze einzuführen, was als übliches Mass für ein Trinkgeld zu gelten hat.¹⁶

Das Bundesgericht hat Geldgeschenken eines Lieferanten im Wert von CHF 6000 an den Verwalter einer Konsumgenossenschaft den Trinkgeldcharakter abgesprochen.¹⁷ Das Gericht erwog, dass auch ohne ausdrückliches arbeitsvertragliches Annahmeverbot von Geschenken es gegen Treu und Glauben verstosse, einen Geldbetrag in dieser Höhe anzunehmen. Auch Geldzuwendungen in der Höhe von CHF 300 und CHF 500 hat das Bundesgericht – so jedenfalls die Auslegung der Lehre – den Trinkgeldcharakter abgesprochen.¹⁸

c. Abhängigkeit des Arbeitnehmers vom Dritten

Die herrschende Lehre und bundesgerichtliche Rechtsprechung führen ein drittes, *qualitatives* Element ein: die Abhängigkeit des Arbeitnehmers gegenüber dem Dritten.¹⁹ Zuwendungen, die keinen Trinkgeldcharakter mehr haben, sind geeignet, die Unabhängigkeit des Arbeitnehmers vom Dritten infrage zu stellen und so zu einer Interessenkollision zwischen den Interessen des Arbeitgebers und denjenigen des Arbeitnehmers zu führen.²⁰ Daher sind solche Zuwendungen an den Arbeitgeber abzuliefern.²¹ Zahlungen, welche im Voraus weder in Aussicht gestellt noch zugesichert wurden, sondern erst nach dem entsprechenden Verhalten des Arbeitnehmers geleistet werden, sind ge-

mäss Lehre zwar keine eigentlichen Schmiergelder.²² Dennoch spricht sich die Lehre mehrheitlich für eine Ablieferungspflicht des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber aus.²³ Aufgrund der Interessenkollision werden auch Belohnungen des Arbeitnehmers für besondere oder ausserordentliche Dienste umfasst.²⁴

Die Lehre bezieht sich dabei regelmässig auf einen Entscheid des Arbeitsgerichts Zürich aus dem Jahre 1987.²⁵ Ein Direktor eines Finanzinstituts leistete im Zusammenhang mit einem Geschäft ausserhalb seiner Arbeitszeit einen grossen persönlichen Einsatz. Dafür erhielt er vom Kunden nachträglich einen Geldbetrag von rund CHF 55000, ohne dass die Zahlung in Aussicht gestellt wurde. Das Gericht hatte zu prüfen, ob der Direktor aufgrund der allgemeinen Herausgabepflicht von Art. 321b Abs. 1 OR die Zahlung an das Finanzinstitut abzuliefern habe. *«Von der allgemeinen Herausgabepflicht sind [...] Trinkgelder ausgenommen. Dieser allgemeine, allen Arbeitsverträgen eigene Grundsatz will verhindern, dass ein Arbeitnehmer durch Entgegennahme von Geldern Dritter, und seien diese auch keine eigentlichen Schmiergelder, in einen sich früher oder später manifestierenden Interessenkonflikt zwischen Arbeitgeber und Kunden gerät. Bei einem Geldbetrag, der dem Bekl. ausgerichtet wurde, handelt es sich schon in Bezug auf die Höhe des Betrages sicher nicht um ein Trinkgeld. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der wirtschaftliche Grund und die wirtschaftliche Erklärung der Zahlung untrennbar mit den auf Arbeitsvertrag beruhenden geschäftlichen Verrichtungen des Bekl. verbunden waren. Nahm der Bekl. nun aber vom Kunden für sich persönlich den namhaften Betrag von rund CHF 55000.– an, so begab er sich in einen Interessenkonflikt. Zwar war das bereits abgewickelte P-Geschäft davon nicht berührt worden, hingegen musste der Interessenkonflikt sich in der künftigen Geschäftsbeziehung der durch den Bekl. vertretenen Kl. zum betreffenden Kunden manifestieren, und es war nicht mehr gewährleistet, dass der Bekl. die*

¹³ Brühwiler (Fn. 6) Art. 321a N 2; Rehbinder/Stöckli (Fn. 3) Art. 321a N 4; Staehelin (Fn. 1) Art. 321a N 25.

¹⁴ Statt vieler Rehbinder/Stöckli (Fn. 3) Art. 321a N 4.

¹⁵ Rehbinder/Stöckli (Fn. 3) Art. 321b N 3 mit Verweis auf AGER, ZH JAR 1988 158 f.; Staehelin (Fn. 1) Art. 321b N 3; Streiff/von Kaenel/Rudolph (Fn. 6) Art. 321a N 4. A.M. Geiser (Fn. 8) 326 f.

¹⁶ Gemäss Geiser (Fn. 8) 321 müssen Trinkgelder sozialadäquat sein.

¹⁷ BGE 92 II 184, E. 5.

¹⁸ Streiff/von Kaenel/Rudolph (Fn. 6) Art. 321b N 3 mit Verweis auf BGER, 4A_613/2010 vom 25. Januar 2011, E. 4.

¹⁹ Streiff/von Kaenel/Rudolph (Fn. 6) Art. 321a N 4; Staehelin (Fn. 1) Art. 321a N 24, 321b N 3. Im Ergebnis auch Rehbinder/Stöckli (Fn. 3) Art. 321a N 4, 321b N 3.

²⁰ Staehelin (Fn. 1) Art. 321b N 3; Streiff/von Kaenel/Rudolph (Fn. 6) Art. 321a N 4.

²¹ Exemplarisch Staehelin (Fn. 1) Art. 321b N 3.

²² Staehelin (Fn. 1) Art. 321b N 3; Rehbinder/Stöckli (Fn. 3) Art. 321a N 4, 321b N 3; Streiff/von Kaenel/Rudolph (Fn. 6) Art. 321a N 4.

²³ Staehelin (Fn. 1) Art. 321b N 3; Rehbinder/Stöckli (Fn. 3) Art. 321a N 4, 321b N 3; Streiff/von Kaenel/Rudolph (Fn. 6) Art. 321a N 4.

²⁴ Staehelin (Fn. 1) Art. 321b N 3. Rehbinder/Stöckli (Fn. 3) Art. 321b N 3 sprechen sich sogar generell für eine Herausgabe an den Arbeitgeber von Zahlungen in einer Höhe, die keinen Trinkgeldcharakter mehr hat, aus.

²⁵ AGER ZH JAR 1988 158 f.

Interessen seiner Arbeitgeberin vor diejenigen des Kunden stelle.»²⁶

3. *Problematik der Treuepflicht gemäss Art. 321a Abs. 1 OR*

a. *Schmiergelder und dergleichen*

Der Arbeitnehmer ist gemäss Art. 321a Abs. 1 OR zur Wahrung der «berechtigten Interessen des Arbeitgebers in guten Treuen» verpflichtet. Der Arbeitnehmer hat alles zu unterlassen, was den Arbeitgeber in seinen berechtigten Interessen schädigen könnte.²⁷ Der Begriff «berechtigte Interessen» ist ein Ermessensbegriff²⁸ und bedarf der Auslegung. Anerkannt ist, dass der Arbeitnehmer, wenn er sich zum Nachteil seines Arbeitgebers einen Vorteil verschafft, dessen Interessen verletzt.²⁹

Der Begriff des Schmiergeldes ist untrennbar mit dem Begriff des Vorteils verbunden.³⁰ Der Arbeitnehmer soll motiviert werden, durch ein pflichtwidriges Verhalten zum Nachteil des Arbeitgebers einem Dritten Vorteile zu verschaffen. Das Bundesgericht hat dies so ausgedrückt: «Solche Zuwendungen erfolgen nicht aus uneigennütigen Gründen, sondern sind (Schmiergelder), d.h. bestimmt, den Empfänger dem Spender gewogen zu machen. Sie bringen den Empfänger in Gefahr, bei der Erfüllung der dienstlichen Obliegenheiten die Interessen des Dienstherrn den Interessen des Gegners oder dem eigenen Wunsch nach Bereicherung hintanzustellen.»³¹

In einem weiteren Fall hat das Bundesgericht entschieden, dass ein Vizedirektor einer Bank seine privaten Interessen pflichtwidrig vor diejenigen seiner Arbeitgeberin stellte, da er den Abschluss eines Geschäfts von einer Zuwendung des Kunden abhängig gemacht hatte.³²

Nebst Schmiergeldzahlungen wird auch die Annahme von anderen Vorteilen oder Vergünstigungen grundsätzlich abgelehnt, wenn der Arbeitgeber in seinen Interessen unmittelbar oder mittelbar verletzt werden könnte.³³

Folglich ist es dem Arbeitnehmer gemäss Lehre und Rechtsprechung verboten, Schmiergelder und dergleichen

anzunehmen,³⁴ da kein legitimer Anspruch darauf besteht. Akzeptiert ein Arbeitnehmer solche Zuwendungen, verletzt er seine Treuepflicht gegenüber dem Arbeitgeber, wenn er diese nicht umgehend dem Arbeitgeber abliefern.³⁵

b. *Schädigung des Arbeitnehmers?*

In Bezug auf die Entgegennahme von Schmiergeldern und dergleichen ist gemäss überwiegender Lehre und Rechtsprechung keine Schädigung der Interessen des Arbeitgebers erforderlich.³⁶ Der Arbeitnehmer muss keine Dispositionen unter dem Einfluss der Schmiergeldzahlung tätigen, die nicht durch die Interessen des Arbeitgebers gedeckt sind. Es reicht aus, wenn der Interessenkonflikt sich früher oder später manifestieren wird.³⁷ Der Treuebruch verwirklicht sich bereits dadurch, dass der Arbeitnehmer – akzeptiert er ein Schmiergeld – seine Unabhängigkeit gegenüber dem Dritten verliert. Damit stellt er seine Loyalität gegenüber dem Arbeitgeber infrage.³⁸

So äussert sich auch das Bundesgericht: «[...] Es kommt auch nichts [sic] darauf an, ob er [der Arbeitnehmer] unter dem Einfluss der Geschenke Interessen des Beklagten [Arbeitgeber] tatsächlich verletzt [...]»³⁹

In einem weiteren Fall hat das Bundesgericht entschieden, dass ein Arbeitnehmer seine Treuepflicht verletzt, wenn er sich zulasten des Arbeitgebers geldwerte Vorteile beschafft, ohne dabei den Arbeitgeber finanziell zu schädigen:⁴⁰ «[...] die Annahme von Bestechungsgeldern kann die Vertrauensbeziehung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer nur zerstören, auch wenn ersterer keinen Schaden erleidet [...]. Im vorliegenden Fall ersuchte der Kläger seitens eines Lieferanten um Bestechungsgeld

²⁶ AGer ZH JAR 1988 158 f., 159.

²⁷ Portmann (Fn. 8) Art. 321a N 2; Staehelin (Fn. 1) Art. 321a N 12; Rehbindler/Stöckli (Fn. 3) Art. 321a N 2.

²⁸ Streiff/von Kaenel/Rudolph (Fn. 6) Art. 321a N 3.

²⁹ Statt vieler Rehbindler/Stöckli (Fn. 3) Art. 321a N 2.

³⁰ Geiser (Fn. 8) 315.

³¹ BGE 92 II 184, E. 5.

³² BGE 129 IV 124, E. 4.1.

³³ Staehelin (Fn. 1) Art. 321a N 24; Rehbindler/Stöckli (Fn. 3) Art. 321a N 4; Streiff/von Kaenel/Rudolph (Fn. 6) Art. 321a N 4.

³⁴ Rehbindler/Stöckli (Fn. 3) Art. 321a N 4 und BGE 92 II 184, E. 5; 129 IV 124, E. 4.1.

³⁵ Unklar ist die Rechtsgrundlage einer Herausgabepflicht bei Schmiergeldern an den Arbeitgeber. Streiff/von Kaenel/Rudolph (Fn. 6) Art. 321a N 4 wollen sie auf Art. 321a und 321b OR stützen. Rehbindler/Stöckli (Fn. 3) Art. 321a N 4 stützen die Ablieferung auf die arbeitsvertragsfremden Bestimmungen der Geschäftsführung ohne Auftrag (Art. 423 OR). Das Bundesgericht verlangt die Ablieferung gestützt auf Art. 321b Abs. 1 OR, vgl. BGE 129 IV 124, E. 4.1.

³⁶ Brühwiler (Fn. 6) Art. 321a N 2; Portmann (Fn. 8) Art. 321a N 7; Rehbindler/Stöckli (Fn. 3) Art. 321a N 4; Streiff/von Kaenel/Rudolph (Fn. 6) Art. 321a N 4 sowie N 7 Fallgruppe 2 mit Praxisbeispielen. A. M. Geiser (Fn. 8) 322 ff.

³⁷ AGer ZH JAR 1988 158 f., 159.

³⁸ Streiff/von Kaenel/Rudolph (Fn. 6) Art. 321a N 4.

³⁹ BGE 92 II 184, E. 5.

⁴⁰ BGE 124 III 25, E. 3a, 3b = Pra 1998 Nr. 54.

[...] gab er zu verstehen, dass er bei der Ausübung seiner Arbeit seine Entscheidungen von einem persönlichen Vorteil abhängig machen würde [...].»

4. Würdigung

Die Autoren erachten die Diskussion zum Umfang der Herausgabepflicht als wenig wissenschaftlich aufgearbeitet. Die Aussage, Zuwendungen von Dritten an den Arbeitnehmer, die keine Trinkgelder darstellen, seien generell dem Arbeitgeber wegen des möglichen Interessenkonflikts herauszugeben, ist zu wenig differenziert. Denn damit wird der Anwendungsbereich von Art. 321b Abs. 1 OR in unzulässiger Weise ausgeweitet.

Der Lehre und Rechtsprechung kann insoweit gefolgt werden, als Trinkgelder richtigerweise nicht der Herausgabepflicht unterstehen. Trinkgelder werden typischerweise im Gastgewerbe vom Gast an den Kellner bezahlt. Üblich sind Trinkgelder auch beim Coiffeur und in medizinischen Pflegeberufen. Diese Angestellten waren – zumindest bis zur Allgemeinverbindlicherklärung des Landes-Gesamtarbeitsvertrages des Gastgewerbes am 10. August 1982 – in der Regel schlecht bezahlt. Deshalb entspricht es gesellschaftlichen Gepflogenheiten, dass der Dritte etwas mehr bezahlt als der ihm in Rechnung gestellte Betrag. Trinkgelder können einen wesentlichen Teil des Einkommens solcher Arbeitnehmer ausmachen.⁴¹ Im Gastgewerbe dürfte ein Trinkgeld von bis zu 20% des Rechnungsbetrags oder eine grosszügige Aufrundung des Betrags üblich sein. Zahlt der Gast dem Kellner deutlich mehr als 20% des Rechnungsbetrags oder einen Betrag, der unüblich hoch ist, liegt kein Trinkgeld mehr vor. Denn mit einem solchen Betrag darf der Kellner nicht mehr rechnen. Dass ein Kellner in der Regel mit einem Trinkgeld rechnen darf, kommt auch darin zum Ausdruck, dass der Arbeitgeber bei der Festlegung des Lohns mit der Einnahme von Trinkgeldern kalkuliert. Daher wird regelmässig im Arbeitsvertrag geregelt, wem und in welchem Umfang Trinkgelder zustehen. Mithin stellt das Trinkgeld einen Teil des Lohnes dar, der nicht vom Arbeitgeber, sondern direkt vom Dritten bezahlt wird. Folglich ist es auch richtig, dass das Trinkgeld zivilrechtlich dem Arbeitnehmer zusteht und keiner Herausgabepflicht untersteht. Dieses Ergebnis wird durch die Rechtsprechung bestätigt.⁴²

Andere Zuwendungen von Dritten, z. B. ein paar gute Flaschen Wein an den angestellten Architekten, haben

nicht den Zweck, das Salär des Architekten aufzubessern. Ebenso wenig hat eine Zuwendung an den Anlageberater für die erfolgreiche Beratung Trinkgeld- und somit Lohncharakter. Solche Zuwendungen werden als Anerkennung für die geleistete Arbeit ausgerichtet. Diese unterstehen – entgegen Lehre und Rechtsprechung – nicht einer generellen Herausgabepflicht. Ist der Wille des Dritten darauf gerichtet, dass die Begünstigung dem Arbeitnehmer zukommen soll, so steht diese – unabhängig vom Betrag – ihm auch zu.

Ein solcher Zuwendungswille muss gleich dem Schenkungswillen nach Art. 239 OR sein: «Als Schenkung gilt jede Zuwendung unter Lebenden, womit jemand aus seinem Vermögen einen anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert.» Das Motiv der Zuwendung (Belohnung oder Dankbarkeit) ist bedeutungslos, solange keine Bedingungen, Auflagen oder Erwartungen damit verbunden sind.⁴³ Die Zuwendung ist als reines Wohlwollen und damit als Geschenk zu verstehen. Ein Geschenk liegt auch vor, wenn die Zuwendung erst im Nachhinein für ein Verhalten des Arbeitnehmers erfolgt, solange nicht im Voraus mit dieser Zuwendung gerechnet werden konnte.⁴⁴ Ihre Annahme stellt kein treuwidriges Verhalten des Arbeitnehmers dar. Den Arbeitnehmer trifft keine Ablieferungspflicht.

Anders ist die Rechtslage bei Schmiergeldern. Diese werden nicht uneigennützig geleistet und sind mit einer Erwartung für ein bestimmtes Verhalten des Arbeitnehmers verbunden. Ihre Annahme begründet zu Recht eine Treupflichtverletzung und sie sind deshalb dem Arbeitgeber herauszugeben.⁴⁵

Eine generelle Ablieferungspflicht für Zuwendungen Dritter im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis entspreche der auftragsrechtlichen Regelung. Gemäss Art. 400 Abs. 1 OR hat der Auftragnehmer dem Auftraggeber «alles, was ihm infolge derselben [Geschäftsführung] aus irgendeinem Grunde zugekommen ist, zu erstatten». Der Anwendungsbereich der arbeitsrechtlichen Herausgabepflicht geht jedoch deutlich weniger weit als im Auftragsrecht. Soll der Arbeitnehmer ausser dem Salär vom Arbeitgeber keine weiteren Zuwendungen erhalten dürfen, so wäre dies positivrechtlich festzusetzen.

⁴¹ *Stahelin* (Fn. 1) Art. 321a N 25.

⁴² BGer, 4A.613/2010 vom 25. Januar 2011, E. 4.2.

⁴³ *Nedim Peter Vogt*, Basler Kommentar zum Obligationenrecht I, Art. 1–529 OR (6. A. 2015) Art. 239 N 1.

⁴⁴ So auch *Geiser* (Fn. 8) 319.

⁴⁵ Vgl. weiter vorne in II.A.3.

Sodann impliziert eine generelle Herausgabepflicht, dass der Arbeitnehmer durch das vom Dritten Empfangene ungerechtfertigt bereichert ist. Ein Anspruch des Arbeitgebers aus ungerechtfertigter Bereicherung⁴⁶ setzt aber voraus, dass er entreichert wäre.⁴⁷ Da die Zuwendung aus dem Vermögen des Dritten erfolgt, ist der Arbeitgeber aber nicht entreichert.⁴⁸

Um auf den Eingangsfall zurückzukommen: Nimmt der Arzt das Bild des Patienten, der nach der geglückten Operation seiner Dankbarkeit Ausdruck verleihen möchte, an, so kann darin keine Treupflichtverletzung gesehen werden.

B. Herausgabepflicht gemäss Individualarbeitsvertrag

1. Arbeitsvertrag

Im Arbeitsvertragsrecht ist der Grundsatz der Privatautonomie und damit der Vertragsfreiheit eingeschränkt. Von zwingenden Vorschriften darf nicht abgewichen werden.⁴⁹ Die gesetzliche Regelung der Treupflicht ist jedoch dispositiv,⁵⁰ sie kann erweitert oder beschränkt werden.⁵¹ Die abstrakt formulierte Treupflicht wird regelmässig durch Abreden nach Art. 321d Abs. 1 OR fassbarer gestaltet, eingengt oder gar ausgeweitet.

Ebenso wenig hat die vertragliche Herausgabepflicht gemäss Art. 321b Abs. 1 OR zwingenden Charakter. Vertraglich kann vereinbart werden, dass der Arbeitnehmer alle Zuwendungen Dritter, die in kausalem Zusammenhang mit der Tätigkeit des Arbeitnehmers stehen, dem Arbeitgeber herauszugeben hat, selbst wenn die Zuwendungen für den Arbeitnehmer bestimmt waren. Solche Abreden werden als zulässig erachtet.⁵²

Zwar hat das Bundesgericht festgehalten, dass die Annahme von hohen Geldgeschenken auch ohne arbeitsvertragliches Annahmeverbot gegen Treu und Glauben verstosse.⁵³ Es hat ausgeführt, dass diesen Geldern ein Schmiergeldcharakter inhärent sei. Die Diskussion um den Zuwendungswillen des Dritten wurde jedoch nicht geführt. Ist der Zuwendungswille des Dritten frei von einer Erwartungshaltung, handelt es sich mithin um ein Ge-

schenk, so kann es sich auch nicht um Schmiergeld und dergleichen handeln. Folglich hätte, um beim eingangs erwähnten Sachverhalt zu bleiben, der Arzt lediglich dann das geschenkte Bild dem Arbeitgeber herauszugeben, wenn sein Arbeitsvertrag dies explizit bestimmen würde.

2. Richtlinien/Weisungen?

Der Arbeitgeber kann über die Ausführung der Arbeit und das Verhalten der Arbeitnehmer im Betrieb oder Haushalt allgemeine Anordnungen erlassen und ihnen besondere Weisungen erteilen (Art. 321d Abs. 1 OR). Nach Art. 321d Abs. 2 OR hat der Arbeitnehmer die allgemeinen Anordnungen des Arbeitgebers und die ihm erteilten besonderen Weisungen nach Treu und Glauben zu befolgen. Der Arbeitnehmer ist aber nicht verpflichtet, Weisungen zu befolgen, die widerrechtlich oder unsittlich sind. Insbesondere können mit einer Weisung die Verpflichtungen des Arbeitnehmers nicht über den vertraglichen Rahmen erweitert werden.⁵⁴ Oder anders ausgedrückt sind Weisungen nur so weit berechtigt, als die Treupflicht des Arbeitnehmers reicht.⁵⁵ Das Ausmass des Weisungsrechts hängt dabei auch von der Position, insbesondere der Selbständigkeit des Arbeitgebers ab,⁵⁶ da an die Treupflicht bei Arbeitnehmern mit erhöhter Verantwortung höhere Anforderungen gestellt werden.⁵⁷

Die Frage stellt sich, ob eine Bestimmung im Personalreglement rechtmässig ist, wonach Mitarbeitende, abgesehen von kleinen Aufmerksamkeiten und Höflichkeitsgeschenken im üblichen Rahmen, keine Geschenke annehmen dürfen und, sofern sie trotzdem solche annehmen, diese dem Arbeitgeber herauszugeben haben.

Eine solche Weisung geht über die in Art. 321b Abs. 1 OR statuierte Herausgabepflicht hinaus, was grundsätzlich ungültig ist.⁵⁸ Gültigkeit würde sie lediglich dann erlangen, wenn die Weisung auf einer entsprechenden vertraglichen Grundlage basieren würde. Hingegen kann eine Weisung gestützt auf Art. 321a Abs. 1 OR gültig und ohne Zustimmung des Arbeitnehmers erlassen werden, wenn sie sich auf Zuwendungen beschränkt, deren Annahme eine Treupflichtverletzung begründen würde.

⁴⁶ Art. 62 ff. OR.

⁴⁷ Art. 62 OR.

⁴⁸ Ähnlich Geiser (Fn. 8) 327.

⁴⁹ Vgl. Art. 361 f. OR.

⁵⁰ Statt vieler Rehbindler/Stöckli (Fn. 3) Art. 321a N 2.

⁵¹ Rehbindler/Stöckli (Fn. 3) Art. 321a N 2.

⁵² So auch Streiff/von Kaenel/Rudolph (Fn. 6) Art. 321d N 3.

⁵³ Vgl. hierzu BGE 92 II 184, E. 5 und II.A.2.b.

⁵⁴ BGE 132 III 115, E. 5.2; BGER, 4C.357/2002 vom 4. April 2003, E. 4.1; Staehelin (Fn. 1) Art. 321d N 1 f.; Streiff/von Kaenel/Rudolph (Fn. 6) Art. 321d N 3.

⁵⁵ Streiff/von Kaenel/Rudolph (Fn. 6) Art. 321d N 2.

⁵⁶ Streiff/von Kaenel/Rudolph (Fn. 6) Art. 321d N 2.

⁵⁷ BGE 124 III 25, E. 3a = Pra 1998 Nr. 54.

⁵⁸ So im Ergebnis auch BGER, 4A_613/2010 vom 25. Januar 2011, E. 4.2.

In unserem Sachverhalt darf der Arzt das Bild annehmen, ohne seine Loyalität gegenüber dem Arbeitgeber zu verletzen. Eine Treuepflichtverletzung wäre jedoch nicht undenkbar: Nimmt der Arzt die Triage bei seinen Patienten nicht nach medizinischer Dringlichkeit und Notwendigkeit vor, sondern lässt er sich von der Hoffnung leiten, dass ihn begüterte Patienten beschenken würden und er diese deshalb vorzieht, so setzt er die Reputation des Spitals aufs Spiel und verletzt damit seine Treuepflicht.

III. Strafrechtliche Aspekte

A. Passive Privatbestechung de lege lata

Gemäss Art. 4a Abs. 1 lit. b UWG handelt unlauter, wer u.a. als Arbeitnehmer eines Dritten im privaten Sektor im Zusammenhang mit seiner dienstlichen oder geschäftlichen Tätigkeit für eine pflichtwidrige oder eine im Ermessen stehende Handlung oder Unterlassung für sich oder einen Dritten einen nicht gebührenden Vorteil fordert, sich versprechen lässt oder annimmt. Gemäss Abs. 2 bleiben vertraglich vom Dritten genehmigte sowie geringfügige, sozial übliche Vorteile vorbehalten.⁵⁹ Das Gesetz verlangt, dass der Arbeitnehmer dabei vorsätzlich handeln muss (Art. 23 Abs. 1 UWG). Die Privatbestechung wird heute nur auf Antrag verfolgt (Art. 23 Abs. 2 UWG).

Aufgrund dieser Bestimmung wird das Loyalitäts- resp. Vertrauensverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer zusätzlich strafrechtlich geschützt.⁶⁰ Die Schwelle zur Privatbestechung ist jedoch höher angesetzt als zur arbeitsrechtlichen Treuepflichtverletzung. Eine arbeitsrechtliche Treuepflichtverletzung wird bereits in der Annahme von Schmiergeldern gesehen.⁶¹ Dabei ist es unerheblich, ob der Arbeitnehmer durch eine Handlung die Interessen des Arbeitgebers schädigt oder gefährdet.⁶² Die Privatbestechung wird hingegen erst dann erfüllt, wenn der Arbeitnehmer in Verletzung von arbeitsrechtlichen Loyalitätspflichten handelt. Privatbestechung liegt bspw. vor, wenn ein Anlageberater Finanzprodukte nicht zum

bestmöglichen Preis erwirbt, sondern mit dem Verkäufer in Verletzung seiner Treuepflicht einen höheren Preis vereinbart, um den vom Kunden zu viel bezahlten Betrag mit dem Verkäufer zu teilen. Die meisten durch einen Arbeitnehmer begangenen Verletzungen von Art. 4a Abs. 1 lit. b UWG stellen somit eine Treuepflichtverletzung im Sinne von Art. 321a Abs. 1 OR dar.⁶³ Umgekehrt ist aber nicht jede Treuepflichtverletzung im Sinne von Art. 321a Abs. 1 OR auch strafrechtlich relevant.

Im vorliegenden Fall hat der Arzt das Bild nicht im Hinblick auf eine pflichtwidrige Handlung angenommen, weshalb keine Privatbestechung vorliegt.

B. Passive Privatbestechung de lege ferenda

Mit der Revision des Korruptionsstrafrechts⁶⁴ wird die Privatbestechung als Officialdelikt ins Kernstrafrecht aufgenommen.⁶⁵ In leichten Fällen wird die Tat weiterhin nur auf Antrag verfolgt.⁶⁶ Ein leichter Fall liegt vor, wenn die Deliktssumme gering und die Sicherheit und Gesundheit Dritter nicht gefährdet ist. Ferner darf die Tat nicht wiederholt begangen werden und die Bestechung in keinem Zusammenhang mit einem Urkundendelikt stehen.

Die Regelung in Art. 4a UWG wird unverändert weiterbestehen. Der Gesetzgeber möchte, dass eine Bestechungshandlung, die ein unlauteres Verhalten darstellt, nach wie vor durch das UWG erfasst bleibt. Allerdings soll dies nur für die zivilrechtlichen Aspekte gelten, da beabsichtigt wird, Art. 4a UWG aus dem Katalog der Strafdelikte in Art. 23 UWG zu löschen.⁶⁷

Das strafrechtliche Risiko für einen Arbeitnehmer wird sich folglich erhöhen.

IV. Steuerrechtliche Aspekte

A. Einkommens- oder Schenkungssteuern?

1. Allgemeines

Alle wiederkehrenden oder einmaligen Einkünfte von natürlichen Personen unterliegen gemäss der vom Bundesgericht verfolgten Reinvermögenstheorie der Einkommens-

⁵⁹ Wiederum fehlt eine gesetzlich definierte Schwelle, was noch als Aufmerksamkeit und was als nicht gebührender Vorteil gilt.

⁶⁰ Lorenza Ferrari Hofer/David Vasella, Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Wirtschaftsrechtliche Nebenerlasse: KKG, FusG, UWG und PauRG (2. A. 2012) Art. 4a N 5.

⁶¹ Vgl. weiter vorne in II.A.3.a.

⁶² BGE 92 II 184, E. 5 und Aldo Staub, Zivilrechtliche Folgen der Privatbestechung, Luzerner Beiträge zur Rechtswissenschaft Bd. 79 (2013) N 591.

⁶³ Staub (Fn. 62) 591.

⁶⁴ Vgl. Botschaft über die Änderung des Strafgesetzbuches (Korruptionsstrafrecht) vom 30. April 2014, BBl 2014 3591 ff., 3610. Die Referendumsfrist ist am 16. Januar 2016 unbenutzt abgelaufen.

⁶⁵ Art. 322^{octies} und Art. 322^{novies} StGB (BBl 2015 7165 ff., 7166).

⁶⁶ Vgl. Antrag Nationalrat Fässler, AB 2015 N 1360 f.

⁶⁷ BBl 2015 7165 ff., 7166.

steuer. Ausgenommen davon sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG) und die in Art. 24 DBG abschliessend genannten Fälle.⁶⁸ Unter diese in Art. 24 DBG aufgelisteten Einkünfte fallen auch Schenkungen.⁶⁹

Auf Bundesebene werden Schenkungen nicht besteuert.⁷⁰ Auf Kantonsebene und auf Stufe ihrer untergeordneten Gebietskörperschaften können – je nach kantonalem Recht – Schenkungen besteuert werden. Das Schenkungssteuerrecht ist im Unterschied zum Einkommenssteuerrecht nicht harmonisiert.⁷¹ Der Bund schreibt den Kantonen nicht einmal vor, dass sie eine Schenkungssteuer erheben müssen.

Ob eine Schenkung vorliegt und ob diese der Schenkungssteuer unterliegt, ist nach dem jeweiligen kantonalen Recht zu entscheiden. Fast alle Kantone kennen eine Schenkungssteuer. Einzig die Kantone Schwyz und Luzern erheben keine Schenkungssteuern, wobei der Kanton Luzern Schenkungen, die in den letzten fünf Jahren vor dem Tod des Erblassers stattgefunden haben, mit der Erbschaftssteuer erfasst.⁷²

2. *Schenkungswille als Abgrenzungskriterium?*

Im Zivilrecht gilt als Schenkung jede Zuwendung unter Lebenden, wodurch jemand aus dem Vermögen eines anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert wird.⁷³ Die Lehre und Rechtsprechung sind sich einig, dass der zivilrechtliche Schenkungsbegriff das subjektive Tatbestandselement des Schenkungswillens voraussetzt.⁷⁴ Weil eine Schenkung ein Schuldvertrag ist, zu dessen Abschluss die übereinstimmende gegenseitige Willensäusserung (Wissen und Wollen bezüglich der Unentgeltlichkeit) notwen-

dig ist, muss der Schenkungswille (*animus donandi*) beidseitig vorhanden sein.⁷⁵

Die kantonalen Steuergesetze müssen nicht notwendigerweise dem zivilrechtlichen Schenkungsbegriff folgen oder diesen als Ausgangspunkt nehmen, sondern können einen eigenen Schenkungsbegriff definieren.⁷⁶ Folglich muss für jedes kantonale Steuergesetz geprüft werden, ob bzw. inwieweit sich der steuerrechtliche Schenkungsbegriff mit dem zivilrechtlichen Schenkungsbegriff deckt. Insbesondere sind Abweichungen zwischen dem zivilrechtlichen und dem steuerrechtlichen Schenkungsbegriff in Bezug auf den Schenkungswillen festzustellen.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bildet neben den objektiven Merkmalen der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit auch das subjektive Element des Zuwendungswillens ein begriffsnotwendiges Merkmal einer steuerbaren (gemischten) Schenkung. Es sei denn, dass im entsprechenden kantonalen Gesetz ausdrücklich zum Ausdruck kommt, dass der Schenkungswille nicht erforderlich sei.⁷⁷ Die meisten kantonalen Steuergesetze verzichten nicht ausdrücklich auf das Tatbestandselement des Schenkungswillens. Eine Ausnahme davon macht Graubünden.⁷⁸ Insofern ist dort der steuerrechtliche Schenkungsbegriff weiter als der zivilrechtliche.

3. *Unentgeltlichkeit als Abgrenzungskriterium*

Ein weiteres Tatbestandselement, das sämtliche kantonalen Schenkungssteuergesetze verlangen, ist die (teilweise) unentgeltliche Vermögenszuweisung. Ob eine Vermögenszuweisung unentgeltlich erfolgte oder nicht, lässt sich nicht immer einfach beantworten. So ist es fraglich und diskutabel, ob der Gast, der dem Kellner statt der in Rech-

⁶⁸ Vgl. statt vieler BGE 133 II 287, E. 2.1; 125 II 113, E. 4a.

⁶⁹ Dies gilt auch für die Einkommenssteuern auf Stufe der Kantone (Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG).

⁷⁰ Die Bundesverfassung enthält keine Kompetenznorm zugunsten des Bundes, die aber notwendig wäre, damit der Bund Schenkungssteuern erheben dürfte.

⁷¹ Die Erbschafts- und Schenkungssteuern werden den indirekten Steuern zugeordnet. Da gemäss Art. 129 BV der Bund lediglich einen Harmonisierungsauftrag betreffend die direkten Steuern hat, fallen die Erbschafts- und Schenkungssteuern nicht unter die Harmonisierungskompetenz des Bundes (vgl. auch *Peter Mäusli-Allenspach*, Erbschafts- und Schenkungssteuern in der Schweiz – ein Überblick – Teil 1, *successio* 2010 179).

⁷² Vgl. § 6 Abs. 1 des luzernischen Steuergesetzes betreffend die Erbschaftsteuern.

⁷³ Art. 239 Abs. 1 ZGB.

⁷⁴ BGer, 2P.144/1995 vom 20. Oktober 1997, E. 1c, StR 1998 677 ff.

⁷⁵ BGE 118 Ia 497, E. 2; BGer, 5A_670/2012 vom 30. Januar 2013, E. 3.3; BGer, 4A_28/2007 vom 30. Mai 2007, E. 2.1.

⁷⁶ Dies wurde im Urteil des BGer, 2P.144/1995 vom 20. Oktober 1997, StR 1998 677 bestätigt.

⁷⁷ BGE 118 Ia 497; *Mäusli-Allenspach* (Fn. 71) 183. Anders entschied das BGer im Urteil 2P.144/1995 vom 20. Oktober 1997, E. 1c, StR 1998 677 ff. In jenem Urteil, welches die st.-gallische Schenkungssteuer betraf, erwog das BGer, dass Art. 154 Abs. 3 des st.-gallischen Steuergesetzes den Gegenstand der Schenkungssteuer umschreibe, ohne den Begriff der Schenkung zu verwenden. Aus dieser Umschreibung könne nicht der zwingende Schluss gezogen werden, dass auch im Steuerrecht der Zuwendungswille gegeben sein müsse.

⁷⁸ Art. 106a Abs. 1 Steuergesetz für den Kanton Graubünden lautet wie folgt: Der Schenkungssteuer unterliegt unbekümmert einer Schenkungsabsicht jede freiwillige Zuwendung unter Lebenden, mit der jemand aus seinem Vermögen einen anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert.

nung gestellten CHF 30 CHF 35 bezahlt, CHF 5 mehr leistet, weil er die erbrachte Gesamtleistung mit CHF 35 bewertet oder weil er die vom Kellner oder Personal erbrachte (separate) Leistung zusätzlich mit CHF 5 honorieren will oder aber weil er dem Kellner CHF 5 schenken möchte. In den beiden ersten Fällen erfolgt die Zuwendung von CHF 5 als Entgelt für geleistete Arbeit und unterliegt folglich der Einkommens- und nicht der Schenkungssteuer. Lediglich im letzteren Fall könnte sich die Frage der Schenkung stellen, die allenfalls der Schenkungssteuer unterliegen würde. Allerdings bestimmt Art. 17 Abs. 1 DBG explizit, dass – unabhängig vom Willen des Zuwendenden – «Trinkgelder» als Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit besteuert werden. Dies gilt, obwohl Trinkgelder nicht vom Arbeitgeber stammen. Folglich unterliegt im vorliegenden Fall die Zuwendung von CHF 5 an den Kellner der Einkommenssteuer.

Um auf unseren Fall zurückzukommen: Auch in diesem Fall steht das Gemälde im Zusammenhang mit der vom Arzt erbrachten Leistung. Seine Leistung (d.h. die unselbständige Tätigkeit) war sogar *conditio sine qua non* für das «geschenkte» Gemälde.

Mehrere Gerichte haben Leistungen von Dritten der Einkommenssteuer unterworfen, sofern diese in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des unselbständig Erwerbenden standen, also aufgrund des Arbeitsverhältnisses ausgerichtet wurden, und zwar auch dann, wenn die Leistungen freiwillig erbracht wurden.⁷⁹ So wurde etwa die Belohnung eines Anlageberaters für die erfolgreiche Beratung durch einen von ihm betreuten Kunden seines Arbeitgebers als Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit besteuert.⁸⁰ Ebenso wurde der Preis, den ein angestellter Metzger für die Anerkennung seiner Dienste für den Arbeitgeber von einer Stiftung erhielt, vom Verwaltungsgericht Zürich als Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit qualifiziert.⁸¹ Das Gericht erwog, dass die freiwillige Zuwendung im Zusam-

menhang mit dem Arbeitsverhältnis des Metzgers als Anerkennung für seine geleisteten Dienste stehe, weshalb die Zuwendung nicht unentgeltlich erfolgt sei.

Diese Argumentation vermag nicht zu überzeugen, zumal der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang immer dann zu bejahen ist, wenn der Zuwendung des Dritten eine Leistung des Arbeitnehmers zeitlich vorausgeht. Mit hin gäbe es im Steuerrecht gar keinen Raum mehr für eine Schenkung, die im Zusammenhang mit einer Leistung eines Arbeitnehmers ausgerichtet würde. Eine solche massive Eingrenzung des steuerrechtlichen Schenkungsbegriffs würde zu einer klaren Priorisierung zugunsten der Einkommenssteuern führen, obwohl sich Einkommens- und Schenkungssteuern gleichwertig gegenüberstehen.⁸² Keiner der Steuerarten kommt ein Vorrang zu und es gibt keine Vermutung zugunsten der einen Steuerart.⁸³ Folglich ist das Kriterium des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs untauglich, um die Zuwendung eines Dritten an Mitarbeitende von einer Schenkung abzugrenzen.

Nach der Auffassung der Autoren ist eine für den Mitarbeitenden bestimmte Zuwendung eines Dritten grundsätzlich immer dann eine Schenkung, wenn sie nicht als Trinkgeld oder Schmiergeld und dergleichen qualifiziert. Trinkgelder stellen – wie zuvor ausgeführt – einen Lohnbestandteil dar, der aber nicht vom Arbeitgeber, sondern direkt vom Dritten bezahlt wird. Folglich ist es auch richtig, dass das Trinkgeld als Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit der Einkommenssteuer unterliegt.

Andere Zuwendungen von Dritten, wie z.B. eine Flasche Wein an den angestellten Architekten, haben wie erwähnt nicht den Zweck, dessen Einkommen aufzubessern. Somit haben solche Zuwendungen auch keinen Trinkgeld- und folglich auch keinen Lohncharakter, sondern werden als Belohnung und Anerkennung für die geleistete Arbeit ausgerichtet. Sie stellen deshalb grundsätzlich Schenkungen dar und sind daher von der Einkommenssteuer ausgenommen.

B. Steuerfolgen bei Herausgabepflicht

Trifft den Arbeitnehmer eine gesetzliche oder vertragliche Herausgabepflicht betreffend die Zuwendung des Dritten, ist er zu keinem Zeitpunkt bereichert worden, weil im Umfang der Bereicherung eine Verbindlichkeit entsteht. Folg-

⁷⁹ Urteil Steuerrekurskommission Zürich vom 18. Dezember 1998, STE 2000 B 22.1 Nr. 3; Urteil Steuerrekurskommission Zürich vom 18. Dezember 1989, STE 1990 B 22.2 Nr. 8; vgl. weitere Hinweise auf die Rechtsprechung bei *Martin Plüss*, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, (4. A. 2015) § 26 N 27; *Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz (3. A. 2013) § 17 N 28.

⁸⁰ Vgl. *Plüss* (Fn. 79) § 26 N 27 mit Hinweis auf den Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Aargau vom 18. Dezember 1996, E. 3021/P 325.

⁸¹ Urteil Verwaltungsgericht Zürich vom 1. November 1988, STE 1989 B 21.3 Nr. 2.

⁸² *Felix Richner/Walter Frei*, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (1996) § 1 N 149.

⁸³ *Richner/Frei* (Fn. 82) § 1 N 149.

lich dürfen ihn auch keine Steuerfolgen treffen. Vielmehr ist auf Ebene des Arbeitgebers zu entscheiden, wie die Zahlung steuerlich zu charakterisieren ist. Insbesondere ist zu fragen, ob die an den Arbeitnehmer ausgerichtete Schenkung ihren Charakter beibehält oder ob aufgrund der vertraglichen oder gesetzlichen Herausgabepflicht kein Raum für die Annahme einer Schenkung besteht.

C. Fazit

Bei Zuwendungen von Dritten an Arbeitnehmer, deren Wert dermassen hoch ist, dass nicht mehr von einem ei-

gentlichen Trinkgeld gesprochen werden kann, liegt eine steuerrechtliche Schenkung vor. So gilt das Bild, welches der angestellte Arzt von einem Dritten erhält, als Geschenk und unterliegt allenfalls der Schenkungssteuer. Gleiches gilt, wenn zwischen dem Dritten und dem Angestellten ein Freundschaftsverhältnis besteht, sodass die Zuwendung des Dritten als Ausdruck der Freundschaft und nicht als Trinkgeld zu verstehen ist. Dies gilt selbst dann, wenn die Zuwendung das übliche Mass eines Trinkgeldes nicht übersteigt. Trifft den Arbeitnehmer eine Herausgabepflicht, so dürfen ihn keine Steuerfolgen treffen.