

ÖStZ - Österreichische Steuerzeitung

## ■ Das scheinbare Sachbezüge-Paradoxon: Einige weitere Überlegungen

Steuerrecht aktuell · Mag. Hubert Tausch/Mag. Stefan Wallner · ÖStZ 2015/243 · ÖStZ 2015, 198 · Heft 7 v. 1.4.2015

**Doralt** hat kürzlich die derzeitige Form der Besteuerung von Sachbezügen in Frage gestellt.<sup>1</sup> **Kofler/Tumpel** sind daraufhin ebenfalls dieser Frage nachgegangen und zum Ergebnis gelangt, dass die gegenwärtige Besteuerung von Sachbezügen wohl doch nicht gesetzwidrig ist und zudem wohl auch der Systematik des Einkommensteuerrechts entspricht.<sup>2</sup> Im Folgenden sollen dazu noch einige weitere Überlegungen dargelegt werden, ebenfalls mit dem Ergebnis, dass die derzeitige Besteuerungspraxis von Sachbezügen sachgerecht ist.

Auch wenn die Frage des Sachbezüge-Paradoxons bereits aufgrund der Replik von **Kofler/Tumpel** geklärt sein sollte und auch **Doralt**<sup>3</sup> deren Sichtweise bereits zugestimmt hat, möchten wir die scheinbare Problematik der Sachbezugsbesteuerung noch um einige weitere Überlegungen im Sinne einer zusätzlichen Klärung ergänzen. Wir ersuchen dabei um Nachsicht, wenn es bei diesen Überlegungen zwangsläufig zu Wiederholungen von bereits in den genannten Artikeln vorgebrachten Argumenten kommt. Klargestellt sei des Weiteren, dass hier nur auf die Besteuerungssystematik und nicht auch auf die Höhe der angesetzten Sachbezugswerte eingegangen wird. Diesbezüglich dürfte ohnehin weitgehend Einigkeit darüber bestehen, dass diese oftmals nicht den aktuellen Verkehrswerten entsprechen.

### 1. Scheinbare Steuer Mehrbelastung

Die scheinbar falsche Berechnung der Lohnsteuer wurde von **Doralt** anhand eines einfachen Beispiels veranschaulicht. Demnach werden einem Dienstnehmer, der einen Sachbezug in Höhe von 1.000 € erhält, 500 € Lohnsteuer<sup>4</sup> vom Lohn abgezogen. Muss aber der Dienstnehmer den gleichen Sachwert selbst erwerben, benötigt er dafür einen Bruttobezug von 2.000 €. Während also im ersten Fall nur 500 € Steuern anfallen, sind bei einer Selbstanschaffung 1.000 € - und somit das Doppelte - an Steuern zu entrichten. Angesichts dieses anschaulichen Beispiels scheint daher auf den ersten Blick tatsächlich von Gleichbehandlung keine Spur und der Widerspruch offenkundig zu sein.<sup>5</sup>

### 2. Tatsächliche Ungleichbehandlung?

Beim Nachvollziehen des eben angeführten Beispiels drängt sich allerdings der Gedanke auf, ob diese Überlegungen tatsächlich so stimmen können. Denn in Anbetracht des folgenden Beispiels scheint die Besteuerungssystematik der Sachbezüge doch gerecht zu sein.

#### Beispiel:

Zwei Dienstnehmer erhalten ein Grundgehalt von je 100.000 €. Zur Vereinfachung wird wiederum angenommen, dass die darauf anfallende Lohnsteuer 50.000 € und auch der Grenzsteuersatz 50 % beträgt. Mitarbeiter 1 erhält zusätzlich einen Sachbezug im Wert von 1.000 € und Mitarbeiter 2 erhält ein zusätzliches Bruttogehalt in bar iHv 1.000 € und kauft sich den gleichen Sachwert um (marktübliche) 1.000 €. Nach der derzeitigen Besteuerungspraxis beträgt das steuerpflichtige Einkommen von beiden Mitarbeitern 101.000 € und demnach die zu

entrichtende Lohnsteuer 50.500 €. Das den Mitarbeitern verbleibende Nettovermögen berechnet sich daher wie folgt:

<b>Mitarbeiter 1</b>		<b>Mitarbeiter 2</b>	
Barmittel (brutto)	100,000	Barmittel (brutto)	101,000
abzgl. Lohnsteuer	-50,500	abzgl. Lohnsteuer	-50,500
<b>Barmittel</b>	<b>49,500</b>		50,500
<b>Sachwert</b>	<b>1,000</b>	abzgl. Kauf Sachwert	-1,000
		<b>Barmittel</b>	<b>49,500</b>
		<b>Sachwert</b>	<b>1,000</b>

In Anbetracht dieses Gegenbeispiels scheinen Sach- und Barbezüge nicht unterschiedlich besteuert zu werden. In beiden Fällen beträgt die Steuerbelastung 50.500 € und beiden Mitarbeitern verbleiben am Ende des Tages 49.500 € in bar sowie jeweils ein Sachwert iHv 1.000 €. Das derzeitige Besteuerungssystem scheint also demzufolge nicht ungerecht zu sein.

### 3. Beschränkung auf Lohnsteuerabzug?

Bevor im Anschluss versucht wird, den scheinbaren Widerspruch der beiden Beispiele aufzuklären, sollte noch überlegt werden, ob das Sachbezüge-Paradoxon, so es denn existiert, nicht für andere Einkunftsarten ebenso gelten müsste. Wäre die Lohnsteuerberechnung aufgrund der falschen Ermittlung der Bemessungsgrundlage tatsächlich ungerecht, so müsste dies wohl auch für die anderen außerbetrieblichen Einkunftsarten gelten. Weiters stellt sich die Frage, ob diesbezügliche Überlegungen auch für den betrieblichen Bereich Gültigkeit haben könnten.

Rechtliche Grundlage für die derzeitige Form der Sachbezugsbesteuerung ist [§ 15 Abs 2 EStG](#), wonach geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts anzusetzen sind. Würde daher zB ein Mieter seinem Vermieter die monatliche Miete in Naturalien entrichten, so ließe sich anhand

Seite 198

des von *Doralt* angeführten Beispiels wohl auch für diesen Vermieter ein Vergleichspaar konstruieren, wonach die Besteuerung in diesem Fall ungerecht wäre. Bestünde daher das Sachbezüge-Paradoxon, so müsste zwangsläufig in jenen Fällen, in denen die Einnahmen nicht in bar, sondern in Form von Sachwerten (bzw sonstigen geldwerten Vorteilen) geleistet werden, das derzeitige Besteuerungssystem ungerecht sein. Dass dies natürlich weitreichende Auswirkungen nach sich ziehen würde, liegt auf der Hand, weshalb ein angebliches Sachbezüge-Paradoxon von vornherein auf eine gewisse Skepsis stößt.

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob die Überlegungen zum Sachbezüge-Paradoxon zudem auch auf den betrieblichen Bereich zu übertragen wären. Als gesetzliche Regelung kommt dafür uE die Entnahmebesteuerung gemäß [§ 6 Z 4 EStG](#), wonach bei einer Entnahme der Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen ist, in Betracht. Für die Frage, ob es auch hierbei zu einem ähnlichen Paradoxon kommen kann, sei als Beispiel angenommen, im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers befindet sich ein Wirtschaftsgut mit einem Buchwert von 500 € und einem Teilwert von 1.000 €. Im ersten Fall wird nun das Wirtschaftsgut entnommen, im zweiten Fall hingegen um 1.000 € verkauft, wobei der Einzelunternehmer anschließend 1.000 € entnimmt und um diesen Betrag das gleiche Wirtschaftsgut in seinem Privatvermögen erwirbt. Vergleicht man nun diese beiden Fälle, so beträgt zunächst die Steuerbelastung in beiden Fällen 250 €,<sup>6</sup> das Betriebsvermögen wird jeweils um das entnommene bzw veräußerte Wirtschaftsgut sowie die idente Steuerbelastung reduziert und im Endeffekt verfügt der Einzelunternehmer über das gleiche Wirtschaftsgut in seinem Privatvermögen. Es stellen sich somit im betrieblichen Bereich die gleichen Verhältnisse ein, gleichgültig ob der Einzelunternehmer ein Wirtschaftsgut entnimmt oder dieses in

Seite 2

seinem Privatvermögen erwirbt.<sup>7</sup> Auch wenn dieses Beispiel nicht eins zu eins mit den Verhältnissen beim Sachbezüge-Paradoxon vergleichbar ist, lässt dieses einfache Beispiel dennoch vermuten, dass ein solches zumindest im betrieblichen Bereich jedenfalls nicht existiert.<sup>8</sup> Nach diesen Ausführungen sei nun daher der Frage nachgegangen, ob es dieses aber im außerbetrieblichen Bereich tatsächlich gibt.

#### **4. Ist der Sachbezug immer ein Nettolohn?**

*Doralt*<sup>9</sup> geht in seiner Argumentation davon aus, dass der Sachbezug seiner Natur nach ein Nettolohn ist. Demnach müsse man, um zum richtigen Ergebnis zu kommen, beim Sachbezug die Lohnsteuer genauso ermitteln wie bei einer Nettolohnvereinbarung und es müsse der Bruttolohn (also die Bemessungsgrundlage) aus dem Sachbezug erst abgeleitet werden. Auch die zitierte Literatur<sup>10</sup> bezieht sich ausschließlich auf Nettolohnvereinbarungen.

Liegt aber wirklich jedem Sachbezug eine Nettolohnvereinbarung zugrunde? Nur zur Klarstellung sei angeführt, dass bei dieser der Arbeitgeber die zu entrichtende Lohnsteuer zu tragen hat und dementsprechend die zu entrichtende Lohnsteuer die Lohnsteuerbemessungsgrundlage erhöht. Betrachtet man unter diesem Aspekt das eingangs von *Doralt* angeführte einfache Beispiel, so wird rasch klar, dass hier eine Brutto- mit einer Nettolohnvereinbarung verglichen wird. Denn im ersten Fall werden dem Dienstnehmer 500 € Lohnsteuer vom Lohn abgezogen. Der Dienstnehmer hat somit die Lohnsteuer zu tragen. Dem zweiten Fall, in dem der Dienstnehmer sich den gleichen Sachwert (von seinem Nettolohn) selbst besorgen muss, liegt naturgemäß eine Nettolohnvereinbarung zugrunde. Die unterschiedliche Steuerbelastung und somit der scheinbare Widerspruch in der Besteuerung resultiert daher in diesem Beispiel lediglich daraus, dass hier eine Netto- mit einer Bruttolohnvereinbarung verglichen wird. Demgemäß ist auch das Ergebnis dieses Vergleichs wenig überraschend, denn bei einem Grenzsteuersatz von 50 % beträgt die zu entrichtende Steuer bei einer Nettolohnvereinbarung immer das Doppelte im Vergleich zu einer Bruttolohnvereinbarung. Dies gilt auch für die derzeitige Besteuerungspraxis von Sachbezügen, auch hier ist zwischen einer Netto- und Bruttolohnvereinbarung zu unterscheiden. Dass nicht jeder Sachbezug als Nettolohnvereinbarung anzusehen ist, geht auch aus den von *Doralt*<sup>11</sup> zitierten LStR hervor, denn der dort in Rz 177 genannte "Hinzurechnungsbetrag" bezieht sich lediglich auf den als geldwerten Vorteil anzusetzenden Sachbezugswert (lt Sachbezugswerteverordnung) und nicht auf eine zusätzliche Hinzurechnung im Sinne einer Nettolohnvereinbarung.

Als Ergebnis des Besteuerungsvergleichs lässt sich somit festhalten, dass der Fall, wo ein Dienstnehmer einen Sachwert von seinem Nettolohn selbst erwirbt, steuerrechtlich mit einer Nettolohnvereinbarung bezüglich des gleichen Sachwerts zu vergleichen ist. In beiden Fällen bemisst sich das Einkommen inklusive der auf den Sachbezugswert entfallenden Lohnsteuer und dem Dienstnehmer verbleibt als Nettolohn genau dieser Sachwert. Dies immer unter der Voraussetzung, dass die Höhe des anzusetzenden Sachwerts dem tatsächlichen Verkehrswert entspricht.

#### **5. Zusammenfassung**

Das eingangs erwähnte Sachbezüge-Paradoxon existiert uE nicht und führt nur zu einer scheinbaren Steuer mehrbelastung. Gesetzwidrig wäre die Besteuerung von Sachbezügen nur dann, wenn dabei nicht zwischen Netto- und Bruttolohnvereinbarungen unterschieden werden würde. Tatsächlich

Seite 199

wird aber ertragsteuerlich bei Sachbezügen zwischen einer Netto- und einer Bruttolohnvereinbarung unterschieden. Erwirbt ein Dienstnehmer einen Sachwert von seinem Nettolohn, so ist dieser Fall ertragsteuerlich mit einer Nettolohnvereinbarung bezüglich des gleichen Sachwerts zu vergleichen, wobei sich dann im Ergebnis auch dieselbe Steuerbelastung ergibt.

Seite 3

Ob die tatsächliche Besteuerung der Sachbezüge deswegen auch wirklich gerecht ist, ist natürlich eine andere Frage, denn wie von *Doralt*, *Kofler* und *Tumpel* mehrfach angedeutet haben, entsprechen die derzeit angesetzten Sachbezugswerte wohl oftmals nicht den tatsächlichen Verkehrswerten.<sup>12</sup>

---

<sup>1</sup> *Doralt*, Das Sachbezüge-Paradoxon, RdW 2014/742, 668.

<sup>2</sup> *Kofler/Tumpel*, Vielleicht doch kein "Sachbezüge-Paradoxon", RdW 2014/797, 739.

<sup>3</sup> *Kofler/Tumpel*, RdW 2014/797, 739.

<sup>4</sup> Unter der vereinfachenden Annahme eines 50%-Grenzsteuersatzes.

<sup>5</sup> *Doralt*, RdW 2014/742, 668.

<sup>6</sup> Wiederum unter der Annahme eines Grenzsteuersatzes von 50 %.

<sup>7</sup> Dies natürlich unter der im Beispiel getroffenen Annahme, dass der Teilwert dem Verkehrswert entspricht.

<sup>8</sup> Für den betrieblichen Bereich könnte noch angedacht werden, ob die Überlegungen zum Sachbezüge-Paradoxon eventuell auf die Tauschbesteuerung gemäß § 6 Z 14 EStG übertragen werden können, um solcherart wiederum ein Vergleichspaar mit einer scheinbar unterschiedlichen Steuerbelastung zu konstruieren. Dies scheitert aber uE von vornherein daran, dass dabei ein aufgrund einer geforderten Hinzurechnung höherer Veräußerungspreis auch erhöhte Anschaffungskosten und somit in späterer Folge auch erhöhte Betriebsausgaben nach sich ziehen würde und es somit wohl von vornherein nicht zur (endgültigen) Steuermehrbelastung kommen sollte.

<sup>9</sup> *Doralt*, RdW 2014/742, 668.

<sup>10</sup> *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 76 Tz 2 iVm § 78 Tz 4; *Gottholmseder/Shubshizky*, Firmenwagen: Streichung des Pendlerpauschales verfassungswidrig?, SWK 2013, 423, FN 3.

<sup>11</sup> *Doralt*, RdW 2014/742, 668 (669).

<sup>12</sup> Vgl auch *Gansterer*, Firmen-Pkw: Sachbezugswert angemessen?, RdW 2015/130, 128.



NutzerIn NutzerIn 11.6.2020