

Vielleicht doch kein „Sachbezüge-Paradoxon“

Doralt hält die Besteuerung der Sachbezüge für gesetzwidrig:¹⁾ Die gegenwärtige Form der Lohnbesteuerung der Sachbezüge verfehle das Ziel der Gleichstellung von Geld- und Naturalbezügen und begünstige den Sachbezug. Denn dem Sachbeziehenden komme der Konsumwert (zB Pkw, Wohnung) in voller Höhe, also „netto“ zu und die Lohnsteuer werde lediglich „herausgerechnet“, während andere Steuerpflichtige für den gleichen Sachwert ihr Nachsteuereinkommen aufwenden müssten. Diese Betrachtung greift aber deshalb zu kurz, weil die Lohnsteuer auf den Sachbezug aus dem versteuerten Einkommen getragen werden muss (also aus dem Nettogeldbezug), sodass der Sachbezug letztlich mit demselben Steuerbetrag wie ein gleich hoher Geldbezug belastet ist.

Der Einkommensteuer sind nicht nur Geldbezüge, sondern – trotz aller Erfassungs- und Bewertungsprobleme²⁾ – auch Faktorentgelte in Naturalform zu unterwerfen (zB Dienstwohnungen, Dienstfahrzeuge etc), da sie die ökonomische Verfügungsmacht des Empfängers erhöhen, also einen „Zuwachs an Leistungsfähigkeit“³⁾ bewirken; begründet wird dies auch damit, dass sie der Steuerpflichtige sonst aus versteuertem Einkommen hätte beschaffen müssen.⁴⁾ „Geldwerte Vorteile“ aus einem Dienstverhältnis sind daher – soweit keine Befreiung eingreift – steuerpflichtiger Arbeitslohn⁵⁾ und mit den „üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts anzusetzen“ (§ 15 Abs 2 EStG).⁶⁾ Es wird freilich vielfach kritisiert, dass durch die SachbezugsVO⁷⁾ diese Werte zu niedrig angesetzt werden.⁸⁾ Gerade die Bewertung des Pkw-Sachbezugs (nicht aber die Berechnung der Steuer auf diesen) wird auch von der OECD beanstandet.⁹⁾

Doralt bemängelt aber auch Grundlegendes: Der Sachbezug verbleibe dem Steuerpflichtigen in voller Höhe „netto“, sei also im Vergleich zum Geldbezug unterbelastet. Er bringt dazu ua sinngemäß folgendes Beispiel: Bei einem Firmenfahrzeug mit Anschaffungskosten von 40.000 € ergibt sich nach der SachbezugsVO (1,5 %) ein Sachbezug von 600 € monatlich bzw rund 7.200 € jährlich;¹⁰⁾ bei einem unterstellten Steuersatz von 50 % beträgt die Steuer auf den Sachbezug 3.600 €. Gehe man von einem vergleichbaren Sachwert bei Eigenanschaffung aus, müsste der Dienstnehmer 14.400 € seines steuerpflichtigen Bezuges für das Fahrzeug aufbringen; auf das Fahrzeug würden dann 7.200 € Steuer entfallen, das seien 3.600 € mehr als beim Sachbezug.¹¹⁾ Eine „richtige Besteuerung“ des Sachbezugs würde, so *Doralt*, eine „Hinaufrechnung“ auf einen Bruttolohn erfordern.

Allerdings ist die auf den Sachbezug entfallende Steuer vom Arbeitnehmer zu tragen, und zwar aus bereits versteuertem Einkommen. Durch diese „Mehrbelastung“ des Geldbezugs erfolgt „automatisch“ die von *Doralt* geforderte „Hinaufrechnung“. Dazu ein vereinfachtes Beispiel: Der eine Steuerpflichtige erhält ein Firmenfahrzeug (Sachbezug 7.200 €) und zusätzlich einen Bruttolohn von 7.200 €. Bei einem unterstellten Steuersatz von 50 % entfällt auf seinen Gesamtbezug von 14.400 € eine Lohnsteuer von 7.200 €. Der andere Steuerpflichtige bekommt keinen

1) *Doralt*, Das Sachbezüge-Paradoxon, RdW 2014/742, 668 (668 ff).
2) Dazu zB *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*¹⁶² (1990) Einf Est Anm 21, und zu den verfassungsrechtlichen Vorgaben VfGH 30. 9. 2008, V 349/08, VfSlg 18.578/2008; ausführlich zu diesen Problemen *Holmes*, The Concept of Income (2001) 475 ff.
3) So VfGH 30. 9. 2008, V 349/08, VfSlg 18.578/2008.
4) *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*¹⁶² (1990) Einf Est Anm 21.
5) LStR 2002 Rz 666.
6) Zu den historischen Ursprüngen dieser Bewertung siehe zB *Schanz*, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, FinArch 1896, 1 (37 f).
7) BGBl II 2001/416 idF BGBl II 2008/468, BGBl II 2012/396 und BGBl II 2014/29.
8) Zur Kritik an der durch die Bewertung entstehenden Steuervorteile *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013) Rz 483; allgemein zur Rechtfertigung von Abschlägen, weil ein Sachbezug nicht dieselbe Freiheit der Disposition wie ein Geldbezug vermittelt, VfGH 30. 9. 2008, V 349/08, VfSlg 18.578/2008, und *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*¹⁶² (1990) Einf Est Anm 21. Siehe schließlich im Hinblick auf Pkw zum Zusammenhang zwischen einkommensteuerlicher „Luxustangente“ und Höhe des Sachbezugs *Kofler* in *Doralt, EStG*¹¹ (2007) § 20 Tz 47/3 f.
9) Zuletzt *Harding*, Personal Tax Treatment of Company Cars and Commuting Expenses: Estimating the Fiscal and Environmental Costs, OECD Taxation Working Papers No 20 (2014) 10 ff und insb 34, wo der bewertungsbedingte Steuerausfall für Österreich auf jährlich zwischen 413 Mio € und 692 Mio € geschätzt wird.

10) Der maximale Pkw-Sachbezug beträgt seit der Änderung des § 4 der SachbezugsVO durch BGBl II 2014/29 monatlich 720 € (zuvor: 600 €) bzw jährlich 8.640 € (zuvor: 7.200 €); diese Neufassung war im Falle des Lohnsteuerabzugs erstmals für Lohnzahlungszeiträume anzuwenden, die nach dem 28. 2. 2014 enden.
11) In diesem Sinne auch VCO, Firmenwagen sozial gerecht und ökologisch vernünftig besteuern, factsheet (2014) 2, wo zu einem Sachbezug von 510 € monatlich (1,5 % bei einem Anschaffungspreis von 34.000 €) und bezogen auf die mit 750 € monatlich taxierten Betriebskosten eines privaten VW Passat 1,8 TSI (117 kW) mit 12.000 Jahreskilometern Folgendes ausgeführt wird: „Je nach Einkommensteuersatz kostet die private Autonutzung nur mehr höchstens 225 Euro statt 750 Euro pro Monat. Wer statt eines Firmenwagens mehr Gehalt bekommt, bezahlt deutlich mehr Steuern und Sozialabgaben.“

Sachbezug, dafür einen Bruttolohn von 14.400 €, wovon ebenfalls 7.200 € Lohnsteuer abgezogen werden; vom restlichen ausbezahlten Bezug (7.200 €) besorgt er sich ebenfalls einen Pkw. Wenn sich der Staub legt, sind beide gleich behandelt: Beide können letztlich je ein Auto nutzen, haben kein Bargeld und sind je mit 7.200 € Steuer belastet. Die gleiche Betrachtung greift, wenn der eine Steuerpflichtige eine Geldbezugserhöhung erhält, der andere hingegen zusätzlich einen gleichwertigen Sachbezug.¹²⁾ Die Gleichbehandlung von Sach- und Geldbezug ist einleuchtend: Auch der Sachbezug muss wirtschaftlich betrachtet die Steuer auf den Sachbezug zuerst brutto – hier also iHv 7.200 € – „verdienen“ (§ 20 Abs 1 Z 6 EStG), damit er die Steuer auf den Sachbezug iH von 3.600 € „bezahlen“ kann; der Geldbezug trägt also die Lohnsteuerbelastung des Sachbezugs. Anders gewendet: Netto betrachtet „kostet“ der Sachbezug den Arbeitnehmer den vollen Betrag des Sachbezugs (7.200 €) und nicht bloß die Steuerbelastung (3.600 €).¹³⁾ Die auf dem Geldbezug lastende „Mehrbesteuerung“ aufgrund des Sachbezugs lässt sich auch leicht mit verschiedenen Brutto-Netto-Rechnern verproben.¹⁴⁾

Von *Doralt* wird offenbar implizit der – vielfach kollektivvertraglich ausgeschlossene¹⁵⁾ – Extremfall unterstellt, dass jemand nur einen Sachbezug und keinen Geldbezug¹⁶⁾ erhält. Dazu folgendes Beispiel: Der eine Steuerpflichtige erhält lediglich einen Pkw-

Sachbezug von 7.200 €, der andere Steuerpflichtige bekommt hingegen einen Bruttolohn von 7.200 €, wovon bei einem unterstellten Steuersatz von 50 % eine Lohnsteuer von 3.600 € abgezogen wird; vom verbleibenden ausbezahlten Bezug (3.600 €) kann er sich das Auto aber nicht besorgen. Das ist allerdings nicht das Ende der Betrachtung: In einem solchen Fall, in dem kein entsprechender Teil für die Lohnsteuer zurückbehalten werden kann¹⁷⁾ und der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber die auf den Sachbezug entfallende Lohnsteuer auch nicht bezahlt (§ 78 Abs 4 EStG),¹⁸⁾ ist zu Recht eine Nettolohnzahlung zu unterstellen.¹⁹⁾ Für Zwecke des Lohnsteuerabzugs ist diesfalls auf einen Bruttolohn „hochzurechnen“.²⁰⁾ Von dem auf Basis des Sachbezugswertes durch eine Hochrechnung ermittelten Bruttolohn ist sodann – nach Abzug der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung²¹⁾ – die Lohnsteuer zu errechnen.²²⁾ Dies ist nur konsequent, ist doch die vom Arbeitgeber getragene Lohnsteuer des Arbeitnehmers (§ 83 EStG) ebenfalls ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis.²³⁾

Es sollte daher weder im Normalfall, in dem neben dem Sachbezug auch ein Geldbezug geleistet wird, noch im Falle der Übernahme der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber bei richtiger Anwendung des Gesetzes (bei unterstellter korrekter Bewertung) der von *Doralt* kritisierte Steuervorteil durch den Sachbezug entstehen. Die gegenwärtige Besteuerung von Sachbezügen entspricht also insofern sowohl dem Gesetz als auch der Systematik des Einkommensteuerrechts.

12) Dies lässt sich leicht zeigen: Erhält der eine Steuerpflichtige bei bisherigem Nettobezug von 5.000 € eine Erhöhung von brutto 1.000 €, so entfallen auf diese Erhöhung 500 € Lohnsteuer; netto verbleiben also insgesamt 5.500 €. Der andere Steuerpflichtige hat ebenfalls bisher einen Nettobezug von 5.000 €; erhält er statt einer Geldbezugserhöhung zusätzlich einen Sachbezug iHv 1.000 €, so muss er dafür 500 € an Lohnsteuer bezahlen; er hat also nach diesem Abzug einen Nettogeldbezug von 4.500 €, also – unter Einbeziehung des Sachbezugswertes – insgesamt wiederum 5.500 € netto. Die Autoren danken Herrn Dr. *Farny* herzlich für den Hinweis auf dieses Beispiel.

13) Siehe auch das Beispiel samt Erläuterung bei *Gottholmseder/Shubshizky*, Firmenwagen: Streichung des Pendlerpauschales verfassungswidrig? SWK 2013, 423 (425).

14) ZB auf <https://bruttonetto.arbeiterkammer.at/>.

15) Der VwGH geht davon aus, dass Kollektivverträge das Mindestentgelt als Barentgelt festsetzen, sodass Sachleistungen auf das kollektivvertragliche Mindestentgelt nicht anrechenbar sind; siehe zB VwGH 27. 7. 2001, 95/08/0037; 17. 11. 2004, 2002/08/0089; dazu zB *Körber*, Die Privatnutzung von Dienstfahrzeugen, ZAS 2005/13, 67 (69).

16) Fälle, bei denen nur Anspruch auf einen Sach-, nicht aber auch auf einen Geldbezug besteht, sind etwa bei im Betrieb der Eltern beschäftigten Kindern denkbar (§ 4 Abs 1 Z 3 ASVG). Für den Fall, dass der allgemeine Teil der Dienstnehmerbeiträge zur Sozialversicherung 20 % der Geldbezüge übersteigt oder überhaupt nur Anspruch auf Sach-, nicht aber auf Geldbezüge besteht, hält das Sozialversicherungsrecht mit § 53 ASVG eine Spezialregelung bereit; dazu *Demtl* in *Sonntag* (Hrsg), ASVG² (2014) Rz 1 ff; siehe für

ein Berechnungsbeispiel auch *Höfle/Artner*, Kfz-Privatnutzung als Sachbezug, PV-Info 2008/3, 21 (21 ff).

17) Dazu *Lenneis* in *Jakom*⁷ (2014) § 78 Rz 6.

18) Der Arbeitnehmer hätte dem Arbeitgeber grundsätzlich den zur Deckung der Lohnsteuer erforderlichen Betrag, soweit er nicht durch den Barlohn gedeckt ist, zu zahlen. Siehe *Ortner/Ortner*, Personalverrechnung in der Praxis 2014 (2014) 389.

19) *Quantschnigg/Schuch*, EST-HB (1993) § 78 Tz 5 iVm § 76 Tz 2.

20) *Quantschnigg/Schuch*, EST-HB (1993) § 78 Tz 5 iVm § 76 Tz 2; siehe auch *Gottholmseder/Shubshizky*, Firmenwagen: Streichung des Pendlerpauschales verfassungswidrig? SWK 2013, 423 (424 m FN 3). Auch aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht ist unter Entgelt iSd § 49 Abs 1 ASVG (auch im Fall einer Nettoentgeltvereinbarung) das (entsprechend errechnete) Bruttoentgelt zu verstehen (zB VwGH 3. 7. 1990, 88/08/0138; 2. 7. 1991, 89/08/0070; 23. 2. 1993, 92/08/0254; 22. 12. 2010, 2007/08/0045).

21) Übernimmt der Arbeitgeber den Arbeitnehmeranteil aus der Sozialversicherung, so stellt dies zwar einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar (VwGH 29. 5. 1985, 83/13/0201, ÖStZB 1985, 341), diesem stehen aber im selben Ausmaß Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 4 EStG gegenüber (LStR 2002 Rz 648).

22) LStR 2002 Rz 1200; *Lenneis* in *Jakom*⁷ (2014) § 78 Rz 5.

23) LStR 2002 Rz 648; siehe zB auch *Quantschnigg/Schuch*, EST-HB (1993) § 76 Tz 2.



Fotostudio Ulli Engleder

Der Autor:

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), lehrt und forscht an der Johannes Kepler Universität Linz. Er ist Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und des D-A-CH-Steuerausschusses sowie Leiter der ECJ Task Force der Confédération Fiscale Européenne (CFE).

Kontakt: georg.kofler@jku.at



Foto privat

Der Autor:

Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel ist Vorstand des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Johannes Kepler Universität Linz, Leiter der Arbeitsgruppe Umsatzsteuer des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und Mitglied der Redaktion der Steuer- und Wirtschaftskartei (SWK). Er vertritt die Kammer der Wirtschaftstreuhänder im Indirect Tax Committee der CFE.

Kontakt: Michael.Tumpel@jku.at

Anmerkung:

Kofler/Tumpel haben recht, wenn sie darauf hinweisen, dass die auf den Sachbezug entfallende Steuer bereits vom Barlohn in Abzug gebracht wird. Das habe ich zu wenig bedacht. Nur wenige Leser haben sich daran gestoßen. Umso wichtiger ist die Klarstellung. – Vielen Dank.

Davon unberührt bleiben die Zweifel an der Richtigkeit der Bewertung der Sachbezüge insb bei Pkw. Dazu erwarten wir einen Beitrag in einer der nächsten Ausgaben der RdW.

W. Doralt