

AUS DEM ALLTAG DER PERSONALLEITUNG

StB Mag. Sissy Kastner, LL.B./Andrea Hofer (beide: ICON)

Austrittsabrechnungen: Ein Leitfaden durch den Abrechnungsdschungel (Teil 1)

» PVP 2023/72

Zahlungen aufgrund von **Dienstvertragsbeendigung** sind meistens in der Lohnverrechnung eine besondere **Herausforderung** für Personalverrechner. Schon die Frage, um welche **Art von Beendigungszahlung** es sich hierbei handelt (Abgangsentschädigung, Vergleichszahlung, Abfertigung, Sozialplanzahlung etc), ist **komplex** und oft nicht einfach zu beantworten.

Kommen dann noch **Auslandsaspekte** hinzu, dann liegt sehr oft – ohne Übertreibung – ein schwieriger zu durchdringender Abrechnungsdschungel vor.

In unserer **praxisorientierten Artikelreihe** werden wir auf Basis unseres großen Erfahrungsschatzes mit grenzüberschreitenden Abrechnungsfällen

- die **wesentlichen Bestimmungen** zu den oa **beendigungskausalen Zahlungen** verständlich aufbereiten und anhand von Beispielen erläutern, und zwar
- jeweils **eine Beendigungszahlung pro Heft**, sowie
- in unserem letzten Beitrag darstellen, wie solche Beendigungszahlungen zu besteuern sind, wenn **grenzüberschreitende Elemente** hinzutreten (DBA-Anwendung).

Verwendete Abkürzungen in diesem Beitrag:

ASVG ... Allgemeines Sozialversicherungsgesetz//**BMSVG** ... Betriebliches Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetz//**BV** ... Betriebsvereinbarung//**DBA** ... Doppelbesteuerungsabkommen//**DG** ... DienstgeberIn//**DN** ... DienstnehmerIn//**DV** ... Dienstvertrag bzw Dienstverhältnis//**ESTG** ... Einkommensteuergesetz//**HBGI** ... Höchstbeitragsgrundlage//**iHv** ... in Höhe von//**iSd** ... im Sinne des//**KV** ... Kollektivvertrag//**LStR** ... Lohnsteuerrichtlinien 2002//**ÖGK** ... Österreichische Gesundheitskasse//**Rz** ... Randzahl//**SV** ... Sozialversicherung//**VwGH** ... Verwaltungsgerichtshof

A) Freiwillige Abfertigung oder Abgangsentschädigung?

1. Eine Abgangsentschädigung liegt vor, wenn ...

... der DG dem DN aufgrund des DV-Endes eine Einmalzahlung als Gegenleistung dafür gewährt, dass dieser einer einvernehmlichen DV-Auflösung zustimmt oder es unterlässt, eine DG-Kündigung anzufechten.

2. Eine freiwillige Abfertigung liegt vor, wenn ...

... der DN bei DV-Ende **weder** aufgrund des **Gesetzes** noch aufgrund des **KV** einen **Anspruch** auf diese Auszahlung hat. Die Zahlung entspringt dem **freien DG-Willen**.

Eine freiwillige Abfertigung liegt **auch** dann vor, wenn diese bspw im **DV** (zB durch eine freiwillige Vordienstzeitenanrechnung) oder in einer (freien) **BV** geregelt ist.

Der DG gewährt sie häufig als Dank und in Anerkennung langjähriger Dienste („Dankeschön-Zahlung“).

3. Abgrenzungskriterien und -motive

Für die korrekte steuerliche Beurteilung solcher freiwilligen Zahlungen ist das **konkrete Motiv** für die Zahlung entscheidend.

Eine Abgrenzung zwischen freiwilliger Abfertigung und Abgangsentschädigung ist wichtig, da eine **Abgangsentschädigung nicht** gemäß § 67 Abs 6 EStG **begünstigt** besteuert werden kann, sondern gemäß § 67 Abs 10 EStG der **Tarifbesteuerung** unterliegt.

Maßgeblich für die steuerliche Behandlung ist somit nicht die Bezeichnung der Zahlung, sondern der hinter der Zahlung stehende **wahre wirtschaftliche Gehalt**.

Liegt folgendes Zahlungsmotiv vor, dann ... → siehe Ende der Tabelle	
Sonstige Bezüge, die durch das DV-Ende ausgelöst werden und daher typisch für „DV-Ende-Zahlungen“ sind	
<ul style="list-style-type: none"> ✓ die Zahlung ist eine Anerkennung für die erbrachte Arbeitsleistung während des DV 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Nachzahlung von ausständigen Entgelten wie Provisionen oder offene Überstunden
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Zahlung, weil noch nicht abgefertigte Vordienstzeiten aus einem früheren DV freiwillig angerechnet werden 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Abgeltungen von nicht verbrauchten Urlauben
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Abfertigung wird aufgrund eines DV gewährt ([Teil-]Anrechnung der aufgrund DN-Kündigung beim Vor-DG nicht erhaltenen gesetzlichen Abfertigung) 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistung künftiger Lohnzahlungszeiträume
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Abfertigung wird aufgrund einer BV gewährt 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Zahlungen, die den DN dazu bewegen sollen, aus dem Unternehmen auszutreten
Zahlungen sind im steuerlichen Sinn freiwillige Abfertigungen	Zahlungen sind im steuerlichen Sinn keine freiwilligen Abfertigungen



Beispiel 1

Der DN soll mit einer Zahlung dazu „überredet“ werden, einer **einvernehmlichen DV-Auflösung** zuzustimmen, um einen reibungslosen Austritt zu gewährleisten.

Fallanalyse: Diese Zahlung ist

- a) **nicht** als begünstigte **freiwillige** Abfertigung gemäß § 67 Abs 6 EStG, sondern
- b) als Zahlung für den **Verzicht** auf **Arbeitsleistung** künftiger Lohnzahlungszeiträume, somit gemäß § 67 Abs 10 EStG zum **Lohnsteuertarif** zu versteuern.



Beispiel 2

DG und DN sind sich über die genaue **Höhe** der offenen **Überstunden uneinig**.

Um eine **gerichtliche Klage** zu **vermeiden**, vereinbaren DG und DN, dass die **Streitigkeiten beseitigt** und die offenen Zahlungen dann beglichen sind, wenn der DG eine – als freiwillige Abfertigung bezeichnete – Zahlung iHv **€ 2.000,00** leistet.

Fallanalyse: Diese Zahlung ist

- a) **nicht** als begünstigte **freiwillige** Abfertigung gemäß § 67 Abs 6 EStG, sondern
- b) als **Vergleich**, weil strittige Ansprüche abgegolten werden, zu versteuern.

**Hilfreicher Merksatz**

Je **zeitlich enger** die **Vereinbarung** über eine solche freiwillige **Zahlung** mit der DV-Beendigung zusammenliegt, desto eher kann davon ausgegangen werden, dass es sich dabei um eine **Abgangschädigung** handelt und nicht um eine freiwillige Abfertigung. Ausschlaggebend für die Abgrenzung sind dabei immer die konkreten **Hintergründe** der konkreten DV-Auflösung.

4. Worauf ist sozialversicherungsrechtlich zu achten?

Aus sv-rechtlicher Sicht sind **freiwillige** Abfertigungen sowie **Abgangschädigungen** gemäß § 49 Abs 3 Z 7 ASVG – unabhängig davon, ob sich der DN im System Abfertigung Alt oder Neu befindet – **beitragsfrei**.

Solche Zahlungen **verlängern** daher auch **nicht** die **Pflichtversicherung**.

5. Worauf ist bei der Lohnsteuerberechnung zu achten?

Abgangschädigungen sind gemäß § 67 Abs 10 EStG nach **Tarif** (nicht jahressechstelerhöhend) zu besteuern.

**Hinweis**

In der Lohnsteuer ist die **Zahlung**, die der (ehemalige) DN aufgrund der bereits bei Gericht eingebrachten Kündigungsanfechtungsklage als Gegenleistung dafür erhält, dass er die **gerichtsanhängige Klage zurücknimmt**, als **Vergleichssumme** (§ 67 Abs 8 lit a EStG) zu versteuern.

Freiwillige Abfertigungen sind gemäß § 67 Abs 6 EStG zu versteuern. Hier muss unterschieden werden, ob sich der austretende DN noch im alten Abfertigungssystem befindet oder bereits dem BMSVG (Abfertigung Neu) unterliegt.

a) Besteuerungsübersicht

DN befindet sich im System Abfertigung Neu	DN befindet sich im System Abfertigung Alt
Die Besteuerung der freiwilligen Abfertigung erfolgt gemäß 67 Abs 10 EStG nach dem Tarif .	Es besteht die Möglichkeit einer begünstigten Besteuerung a) aufgrund der Viertelregelung und b) für darüber hinausgehende Zahlungen aufgrund der Zwölfstelregelung .

b) Viertelregelung

Freiwillige Abfertigungen können mit einem Steuersatz von **6 %** besteuert werden, solange ein **Viertel** der **laufenden** Bezüge der letzten 12 Monate, jedoch **höchstens** das 9-Fache der monatlichen HBGI (**2023: € 52.650,00** [= 9 x € 5.850,00]; **2024: € 54.540,00** [= 9 x € 6.060,00]), nicht überschritten wird.

**Beispiel 3**

Es wird zusätzlich zur „Abfertigung Alt“ eine **freiwillige** Abfertigung iHv **€ 15.000,00** ausbezahlt. Der monatliche laufende Bezug beträgt € 3.600,00.

Nach der **Viertelregelung** beträgt die maximal mögliche freiwillige Abfertigung, die **begünstigt** besteuert werden kann, **€ 10.800,00** (= € 3.600,00 x 12 → davon ¼).



Beispiel 4

Es wird eine **freiwillige** Abfertigung iHv **€ 60.000,00** zugesagt. Die **monatlichen laufenden** Bezüge belaufen sich auf **€ 18.000,00**.

Daher ergibt sich ¼ der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate iHv € 54.000,00 (= € 18.000,00 x 12 → davon ¼).

Die monatliche **HBGI** beträgt **€ 5.850,00** (2023) → Das **9-Fache** dieser monatlichen HBGI beträgt € 52.650,00 (€ 5.850,00 x 9).

Daher ist der **maximale** Wert, der **begünstigt** mit 6 % besteuert werden kann, auf **€ 52.650,00** begrenzt.

c) Zwölfstelregelung

Für freiwillige Abfertigungen, die über das maximal steuerlich begünstigte Ausmaß der Viertelregelung hinausgehen, kann der begünstigte Steuersatz von 6 % angewendet werden, wenn

- ✓ **nachweislich** (Glaubhaftmachung reicht nicht aus)
- ✓ **(Vor-)Dienstzeiten** als DN (Zeiten aus selbstständiger Erwerbstätigkeit können nicht berücksichtigt werden, wohl aber ausländische Dienstzeiten) vorliegen.

Auch hier greift eine Deckelung. Diese Deckelung beträgt das **3-Fache** der monatlichen ASVG-HBGI. Die **Erhöhungsmöglichkeit** beträgt daher:

Nachgewiesene Dienstzeit	x/12	Höchstbetrag für begünstigte Besteuerung mit 6 % aufgrund der Deckelung bei der Zwölfstelregelung	
		Werte 2024	Werte 2023
3 Jahre	2/12	€ 36.360,00	€ 35.100,00
5 Jahre	3/12	€ 54.540,00	€ 52.650,00
10 Jahre	4/12	€ 72.720,00	€ 70.200,00
15 Jahre	6/12	€ 109.080,00	€ 105.300,00
20 Jahre	9/12	€ 163.620,00	€ 157.950,00
25 Jahre	12/12	€ 218.160,00	€ 210.600,00

Der in der obigen Tabelle ausgewiesene **Höchstbetrag** für die **begünstigte Besteuerung** mit 6 % ist zu kürzen um ...

- a) ... die während der nachgewiesenen **Vordienstzeiten bezahlten** gesetzlichen/KV- und/oder freiwilligen **Abfertigungen**;
- b) ... die **gesetzliche Abfertigung**, die bei **Beendigung** des **aktuellen DV** zusteht.

Die **Höhe** der **begünstigten** Besteuerung richtet sich – wie oben detailliert ausgeführt – nach der Anzahl der bei anderen DG verbrachten **Vordienstzeitenjahre**. Der **Nachweis** von Vordienstzeiten obliegt in erster Linie dem **DN**. Wie weit ein DN bereit ist, Vordienstzeiten zu berücksichtigen, ist ihm überlassen.

Allerdings kann nur eine **lückenlose** Berücksichtigung der Vordienstzeiten erfolgen. Ein DV, bei dem bspw bereits eine **Abfertigungsauszahlung** erfolgte (und aufgrund dessen das begünstigt abrechenbare Abfertigungsausmaß gekürzt werden muss), kann der DN demnach nicht „ausblenden“ → Auch diese Zeiten sind (inkl erhaltener Abfertigungszahlung) zu **berücksichtigen**, wenn der DN auch **davor liegende Vordienstzeiten** in die **Zwölfstelregelung miteinbezogen** haben möchte.



Beispiel 5

■ Angaben:

- ✓ Monatlicher **Bruttobezug**: € 18.000,00
- ✓ **Dienstzeit** beim aktuellen DG: 16 Jahre
- ✓ **Gesetzliche Abfertigung**: 6 Monatsentgelte = € 18.000,00 x 14 : 12 x 6 Monatsentgelte = € 126.000,00
- ✓ Nachgewiesene **Vordienstzeiten**: 6 Jahre → erhaltene Abfertigung während dieser Vordienstzeiten: € 7.000,00
- ✓ Vereinbarte **freiwillige** Abfertigung: € 100.000,00

❓ **Frage: Welcher Betrag** an freiwilliger Abfertigung kann lohnsteuerbegünstigt **mit 6 % abgerechnet** werden?

🔍 Lösung:

a) Viertelregelung:

Laufende Bezüge der letzten 12 Monate = € 18.000,00 x 12 davon ¼ = € 54.000,00
Deckelung mit der 9-fachen HBGl: € 52.650,00

b) Zwölfstelregelung:

Gesamte Dienstzeit inkl Vordienstzeiten: 22 Jahre
Laufende Bezüge der letzten 12 Monate = € 18.000,- x 12 davon 9/12 = € 162.000,00
Gedeckelt mit der 3-fachen HBGl: 3 x € 5.850,00 = € 17.550,00 x Faktor 9 = € 157.950,00 →
hievon sind abzuziehen: gesetzliche Abfertigung € 126.000,00 + € 7.000,00 aus Vordienstzeiten → verbleibender begünstigter Rest der Zwölfstelregelung: € 24.950,00

Ergebnis:

- a) Vom Gesamtbetrag an freiwilliger Abfertigung kann ein Betrag iHv € 77.600,00 **begünstigt** mit 6 % abgerechnet werden.
- b) Der **Restbetrag** iHv € 22.400,00 ist gemäß § 67 Abs 10 EStG nach dem **Lohnsteuertarif** im Monat des Zuflusses zu versteuern.



Praxistipp zur Vordienstzeitenanrechnung

1. Hinsichtlich der **Vordienstzeiten** verlangen Sie vom DN eine vom Vor-DG unterfertigte besondere **Bestätigung**. Ein diesbezügliches Textmuster können Sie als kostenfreies **PVP-Leserservice** anfordern.
2. **Dienstzeugnisse** sind **keine tauglichen Nachweise** dafür, dass keine Abfertigungen anlässlich des DV-Endes ausbezahlt wurden.
3. Nur in **Ausnahmefällen** – wenn die obige Bestätigung vom Vor-DG nicht erhältlich ist – sollte das **Dienstzeugnis** zuzüglich des **Gehaltsausweises** des Austrittsmonats akzeptiert werden, allerdings – unserer Empfehlung nach – nur in Verbindung mit einer **DN-Erklärung**, bei Nichtanerkennung dieses Nachweises durch die Behörde die Abgabennachforderung dem DG zu ersetzen. Ein Textmuster einer **Eidesstattlichen Erklärung** können Sie als kostenfreies **PVP-Leserservice** anfordern.

d) *Bezug von Krankengeld: Wie errechnet sich der 12-Monats-Zeitraum?*

Wie oben erwähnt, sind bei der Berechnung nach der Viertel- und Zwölfstelregelung die **Bezüge der letzten 12 Monate** relevant. Es war lange Zeit **strittig**, wie die letzten 12 Monate zu berücksichtigen sind, wenn der DN sich längere Zeit im Krankenstand befand und bereits **Krankengeld** über die ÖGK erhielt. Hier gab es unterschiedliche Berechnungsansätze.

Nach der ständigen **VwGH-Rechtsprechung** zu § 67 Abs 6 EStG **widerspricht** es bei der **Berechnung** des begünstigenden Betrages für das Viertel/Zwölftel der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate,

- ✓ entweder **laufende Bezüge** aus dem **vorangegangenen** DV einzubeziehen oder
- ✓ die **erhaltenen** laufenden Bezüge aus einem **weniger** als 12 Monate dauernden DV **auf 12 bloß fiktive Monatsbezüge zu erhöhen**.

Für die begünstigte Besteuerung der freiwilligen Abfertigung sind sohin die **laufenden Bezüge** der **letzten 12 Monate** zu berücksichtigen. Dass der klare Wortlaut dieser Regelung von der Absicht des Gesetzgebers abweichen würde, ist nicht erkennbar, auch wenn die Finanzverwaltung dazu seit vielen Jahren eine für den Abgabepflichtigen günstige Rechtsansicht (siehe Hinweis) vertritt. Der **VwGH** (22. 9. 2021, Ro 2021/13/0004, ARD 6771/15/2021) entschied, dass **Krankengelder** hinsichtlich Gleichstellung mit den sie ersetzenden lohnsteuerpflichtigen Einkünften mit **6/7 wie „laufende Bezüge“** bei der Ermittlung der **laufenden Bezüge** der **letzten 12 Monate** iSd § 67 Abs 6 EStG zu berücksichtigen sind.

Soweit diese **Krankengeldbezüge** also **lohnsteuerpflichtige Bezüge** aus dem konkreten, nunmehr beendeten DV in den **letzten 12 Monaten ersetzen**, sind sie zu **6/7** in die **Bemessungsgrundlage** als Bezüge der letzten 12 Monate einzubeziehen.



Hinweis

Die **Verwaltungsbehörden** sehen derzeit nach wie vor die **günstige** Variante für den DN in **Rz 1088 LStR**, wonach die letzten vollen 12 Monate in die Berechnung des 12-Monats-Zeitraumes miteinzubeziehen sind, dann – und nur dann – vor, wenn im **Austrittsmonat** durch Krankheit verringerte Bezüge vorliegen.

Somit ergeben sich aus **Rechtsprechung** und **Verwaltungspraxis** die folgenden **Fallgestaltungen**:

1. **Ungekürzter Bezug im Austrittsmonat**

Es werden

- ✓ die Bezüge der **letzten 12 Monate** herangezogen
- ✓ **entgeltlose Monate scheiden nicht aus** und
- ✓ Bezugssumme **kann** um **6/7** des **Krankengeldes** erhöht werden.

2. **Gekürzter Bezug im Austrittsmonat**

Es werden

- ✓ die ungekürzten Bezüge der **letzten 12 Monate** herangezogen,
- ✓ **entgeltlose Monate scheiden aus** und
- ✓ Bezugssumme kann nicht um **6/7** des **Krankengeldes** erhöht werden.



Foto ICON

Die Autorin:

Mag. **Sissy Kastner**, LL.B. ist Steuerberaterin und als Manager Tax im Bereich Global Employment Services der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH tätig. Ihre Schwerpunkte liegen in den Bereichen Lohnverrechnung sowie Beratung in arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Fragen.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Kastner/Sissy



Foto ICON

Die Autorin:

Andrea Hofer, MLS ist als Manager in der Personalverrechnung im Bereich Global Employment Service bei der Firma ICON Wirtschaftstreuhand GmbH tätig. Ihre Schwerpunkte liegen in den Bereichen Lohnverrechnung sowie Beratung in arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Fragen.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Hofer/Andrea