



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 10. Februar 2005 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 8. Februar 2005 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 2002 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass bezüglich des Beschäftigungsverhältnisses einer Praktikantin ein Dienstverhältnis vorliegen würde, weil eine der Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit gem. § 3 Abs. 1 Z 12 EStG 1988, nämlich dass die Höhe der Entschädigung nicht über die Höhe eines Taschengeldes hinausgehen würde, nicht erfüllt wäre, da die betroffene Dienstnehmerin eine Entschädigung zwischen 1.432,- und 1.780,- Euro monatlich erhalten habe. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die nunmehr angefochtenen Bescheide.

In der dagegen erhobenen Berufung bringt die Berufungserberin vor, dass auch sie seinerzeit am 14. Juli 2003, als die Beschäftigung der Praktikantin begonnen habe, eine Einstufung als Dienstnehmer angenommen, eine Lohnverrechnung angelegt und dementsprechend eine Anmeldung bei der GKK unter der Beitragsgruppe D2p durchgeführt habe. Kurz darauf, am 22. Juli 2003, habe man von der GKK einen Anruf erhalten, wonach die Anmeldung der Praktikantin nicht richtig sei und stattdessen die Anmeldung bei der AUVA

erfolgen müsse. Die GKK würde die Erfassung als Dienstnehmer ablehnen. So habe man die Anmeldung bei der GKK wieder storniert und folglich keine Lohnverrechnung vorgenommen. Nunmehr stelle der Prüfer fest, dass doch ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis vorliegen würde, die Nachbelastung der Lohnabgaben sei eine logische Folge. Dies werde zur Kenntnis genommen. Die Nachzahlung der Lohnnebenkosten, welche von vorne herein der Dienstgeber zu tragen habe, somit DB, DZ und DGA zur Sozialversicherung seien in Ordnung und würden umgehend entrichtet werden. Jene Abgaben jedoch, die bei einer, von der von ihr gewollten, ordnungsgemäßen Lohnverrechnung durch den Dienstnehmer zu tragen gewesen wären, somit Lohnsteuer und DNA zur Sozialversicherung, könnten nachträglich nicht mehr der Praktikantin angelastet werden, würden jetzt den Dienstgeber belasten und dies nur deshalb, weil von Seiten der Behörde eine falsche Weisung erfolgt sei. Eine derartige Vorgangsweise könne nicht im Sinne eines Rechtsstaates liegen und sei in keiner Weise verständlich, warum der Dienstgeber allein die Konsequenzen für eine Fehlentscheidung der Behörde tragen sollte. Der Zustand der Unbilligkeit sei in jede Hinsicht erfüllt. Dementsprechend werde jegliche Zahlung, die aus dem beschriebenen Fehlverhalten der Behörde zu einer höheren, finanziellen Belastung des Dienstgebers führen würde, als dies bei einer ordnungsgemäßen Abrechnung der Fall gewesen wäre, abgelehnt.

Das Finanzamt vertritt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung die Ansicht, dass von einer Nachbelastung der Lohnsteuer nicht Abstand genommen werden könne und ein Lohnsteuerabzug überdies nicht von der beitragsrechtlichen Behandlung abhängig sei. Im Falle einer ordnungsgemäßen Anmeldung bei der GKK unter Angabe aller vorgesehenen Datenfelder, insbesondere der Höhe der Geldbezüge und des wöchentlichen Beschäftigungsausmaßes, wäre eine Ummeldung zur AUVA vermutlich nie zur Diskussion gestanden.

Im Vorlageantrag bringt die Berufungswerberin ergänzend und bezugnehmend auf die Berufungsvorentscheidung des Finanzamt vor, dass eine Anmeldung des Dienstnehmers zur GKK, bei der vorläufig kein Entgelt eingetragen werde, keineswegs außergewöhnlich, sondern wiederholt praktiziert werde. Insbesondere in jenen Fällen, wo zum Zeitpunkt der Anmeldung die Höhe der Entlohnung noch nicht feststehen würde, werde diese Vorgangsweise gewählt und habe in der Vergangenheit auch noch nie zu Problemen geführt. Die Anmeldung der Praktikantin sei ein typischer Fall für eine derartige Vorgangsweise gewesen und es könne in diesem Umstand kein Fehler erkannt werden. Die Anmeldung bei der GKK sei gewissermaßen sicherheitshalber erfolgt, um die Anmeldefrist nicht zu versäumen. Sollte sich nachträglich herausstellen, dass tatsächlich keine Zuständigkeit der GKK vorliegen würde, so könne eine Stornierung der Anmeldung ohne negative Konsequenzen erfolgen, eine nachträgliche Anmeldung jedoch würde zu Mehraufwendungen führen. Der in der BVE angeführte Umstand,

---

wonach die beitragsrechtliche Behandlung nicht auch gleichzeitig der steuerrechtlichen Behandlung entsprechen müsse, werde nicht bestritten, sei aber für diesen Fall ohne Bedeutung. Die AUVA habe die Anmeldung ebenfalls bestätigt und auch die entsprechenden Beiträge vorgeschrieben, so dass auch hier kein Verdacht einer unrichtigen Behandlung entstanden sei. Es erscheine der Tatbestand der Unbilligkeit als gegeben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 12 EStG 1988 sind Bezüge von ausländischen Studenten (Ferialpraktikanten), die bei einer inländischen Unternehmung nicht länger als sechs Monate beschäftigt sind, soweit vom Ausland Gegenseitigkeit gewährt wird, von der Einkommensteuer befreit.

Unter "Treu und Glauben" versteht man die ungeschriebene Rechtsmaxime, dass jeder der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (vgl. Ritz, BAO Kommentar, Tz 6 zu § 114 BAO und die dort zitierte Judikatur und Literatur). Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist aber das im Artikel 18 B-VG verankerte Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jedes andere Prinzip, insbesondere jenes von Treu und Glauben. Das bedeutet, dass die Gesetzesbindung des Behördenhandelns Vorrang vor anderen, allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wie eben auch Treu und Glauben, hat. Es besteht keine Verpflichtung zur Verwaltungshandlung *contra legem*. Das Treu und Glaubens-Prinzip kann nicht ergebnishaft ein rechtsfreies Handeln legitimieren.

Das Vorliegen einer von der Berufungswerberin genannten „Unbilligkeit“ im Sinne des § 236 BAO ist nicht zu beurteilen, weil ein Antrag nach § 236 BAO nicht Gegenstand des gegenständlichen Berufungsverfahrens ist.

Der in der Berufung genannten Herrn R von der Stmk GKK ist am 9.2.2007 über Vorladung beim UFS erschienen und hat zu Protokoll gegeben, dass die Anmeldung der Frau P auf „Volontärin“ und „kein Entgelt“ gelautet habe. Dies hätte fachlich nicht verarbeitet werden können, da für diesen Personenkreis die AUVA zuständig sei. Volontäre könnten grundsätzlich nur teilversichert bei der AUVA sein. Aus seiner Sicht bestehe mit einem Volontär grundsätzlich kein Dienstverhältnis und er habe auch keinen Anspruch auf ein Entgelt, weil der Volontär aus seinem eigenen Interesse praktisch bei einem Unternehmen tätig sei. Er sei nicht in den Arbeitsprozess eingebunden und auch nicht weisungsgebunden. Die Anmeldung, dass es sich um einen Volontär gehandelt habe und dass kein Entgeltanspruch bestehen würde, habe jedenfalls dazu geführt, dass er Kontakt (vermutlich zum steuerlichen Vertreter) aufgenommen habe. Dabei ist offensichtlich die Frage, ob es sich um einen Volontär

---

gehandelt habe, bejaht worden, was in der Folge zur Stornierung der Anmeldung durch den Steuerberater geführt hat. Ein Volontär bekomme, wenn er etwas bekomme, lediglich ein Taschengeld. Die Stmk GKK vertrete diesbezüglich die Ansicht, dass das Taschengeld maximal bis zur Höhe der geringfügigen Beschäftigung reichen könne. Der Umstand, dass Frau P ein Entgelt in der Höhe zwischen € 1.432,-, und € 1.780,- monatlich erhalten habe, sei ihm nicht bekannt gewesen. Darauf, dass ein derartiges Entgelt eine Vollversicherung auslösen würde, habe er mit Sicherheit hingewiesen, da es sich um Standardauskünfte handeln würde. Frau P sei auf Grund der Höhe des Entgeltes in den Arbeitsprozess eingebunden gewesen. Im Jahr 2004 sei Frau P kurzzeitig bei der Berufungswerberin vollbeschäftigt gewesen.

Der Inhalt der Aussage des Herrn R bestätigt die in der Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt wiedergegebene Rechtsansicht, welche nach der Aussage der Berufungswerberin im Vorlageantrag im Kernpunkt damit begründet wird, dass im damaligen Anmeldeverfahren Fehler von der anmeldenden Stelle gemacht worden seien, so dass die Sozialversicherung auf Basis falsche Informationen zu einer unrichtigen Schlussfolgerung gekommen sei.

Auf Grund des Akteninhaltes und nunmehr auf Grund der Aussage des Zeugen gelangt der UFS zu der Ansicht, dass es sich im gegenständlichen Fall um keine Verletzung von Treu und Glauben handeln kann. Der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin hat dem anfragenden Organ der GKK offensichtlich nicht bekannt gegeben, dass Frau P mehr als ein Taschengeld für ihre Tätigkeit als Volontärin erhalten werde. Hinsichtlich der Ansicht des steuerlichen Vertreters, wonach eine Anmeldung des Dienstnehmers zur GKK, bei der vorläufig kein Entgelt eingetragen wird, keinesfalls außergewöhnlich sondern wiederholt praktiziert werde, kommt es nach der Auskunft des Herrn R von der GKK auf das Zusammenwirken des Umstandes an, dass Frau P als Volontärin und ohne Entgelt tätig war. Dem steuerlichen Vertreter war dieser Umstand bekannt, denn sonst wäre er nicht selbst davon ausgegangen, dass die Tätigkeit der Volontärin als Dienstverhältnis zu erfassen gewesen wäre. Weiters wird die Feststellung des Lohnsteuerprüfers, dass ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis vorliegen würde, in der Berufung nicht bestritten.

Entscheidungswesentlich ist allerdings, dass eine aus dem Grundsatz von Treu und Glauben allenfalls folgende Bindung an eine erteilte Auskunft immer nur diejenige Behörde treffen kann, die die entsprechende Auskunft bzw. Zusage erteilt hat (VwGH 14.1.1991, 90/15/0116). Daher kann schon aus diesem Grund die Berufung nicht zum Erfolg führen, da ein Vorbringen, wonach auch das Finanzamt eine diesbezügliche Auskunft erteilt hätte, von der Berufungswerberin nicht behauptet wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 16. Februar 2007