



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., yyy, vom 21. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch AD Mold, vom 18. März 2011 betreffend Familienbeihilfe für den Zeitraum vom 1. September 2008 bis zum 31. Dezember 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) arbeitet in Österreich als Personenbetreuerin und besitzt seit dem 14. Mai 2008 für diese Tätigkeit einen Gewerbeschein. Sie verfügt im Inland auch über einen Zweitwohnsitz. Nach einer telefonischen Mitteilung der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft hat sie im Zeitraum 2008 bis 2010 Sozialversicherungsbeiträge einbezahlt. Die beiden Töchter der Bw. R. (geb. ddd) und D. (geb. uuu) leben bei Verwandten in der Slowakei. Die Bw. beantragte am 3. März 2009 für ihre beiden Töchter die Zuerkennung von Differenzzahlungen.

Das Finanzamt ging nach der vorliegenden Beweislage davon aus, dass die Bw. die genannte Pflegetätigkeit im Rahmen einer nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz (AuslBG) bewilligungspflichtigen nichtselbständigen Tätigkeit ausübte, weil sie ihre Behauptung,

Verträge mit den zu pflegenden Personen abgeschlossen zu haben und daher selbständig tätig gewesen zu sein, nicht nachgewiesen hat. Daraus folgte das Finanzamt, dass nicht die Bw. sondern die X als Organisation, die Personenbetreuung vermittelt, Verträge mit den von der Bw. betreuten Personen abgeschlossen hat und die Bw. in diese Vertragsabschlüsse überhaupt nicht involviert gewesen sei.

Verfahren vor dem Finanzamt

Zwecks Beantwortung der Frage, ob die Bw. als Personenbetreuerin selbständig oder nicht selbständig tätig geworden ist, hat das Finanzamt die Bw. schriftlich aufgefordert, die persönlichen Daten der betreuten Personen (wie zB Vornamen, Nachnamen und die Sozialversicherungsnummer bzw. Geburtsdaten sowie die Pflegestufe) bekanntzugeben und insbesondere die mit den Pflegepersonen abgeschlossenen Pflegeverträge vorzulegen. Weiters wurde die Bw. ersucht, eine Aufstellung ihrer Pflegebetreuungstätigkeit zu übermitteln, aus der hervorgeht, an welchen Tagen sie welche Personen für welchen Zeitraum gepflegt hat. Gleichfalls sollte die Bw. allfällige mit der X abgeschlossene Verträge übermitteln.

Das Finanzamt forderte die Bw. auch auf, die Haushaltszugehörigkeit ihrer Töchter zu ihrem eigenen Haushalt oder zu jenem der Großeltern oder der Tante der Kinder nachzuweisen. Außerdem sollte die Bw. darlegen, welche Personen die überwiegenden Unterhaltskosten der beiden Töchter getragen haben und darüber hinaus wurde sie verpflichtet, entsprechende Bestätigungen der jeweiligen Hochschule in der Slowakei über den Studienerfolg sowie Bestätigungen über eine allfällige Erwerbstätigkeit der beiden Kinder vorzulegen.

Die Bw. teilte mit, dass sich die geforderten Verträge bei der X befinden würden und daher die Behörde weitere Ansuchen im Zuge ihrer Ermittlungen nicht mehr an sie sondern an die X richten sollte. Sie übermittelte eine Liste von Namen und Adressen jener Personen, die sie im Streitzeitraum betreut hatte. Diese Liste enthält eine eigenhändig geschriebene Überschrift „*Orte der Ausübung der Personenbetreuung von Dezember 2008 bis Jänner 2010*“. Zeitliche Angaben bezüglich der Tätigkeit fehlten hingegen. Das Finanzamt hat dazu teilweise eruieren können, welche Pflegestufen auf bestimmte Personen zugetroffen haben und dies auf der genannten Liste handschriftlich notiert. Es befindet sich eine weitere Liste im Akt bezüglich des Jahres 2009, wobei auch darin handschriftliche Notizen wie „*Dienste bei X für 2009*“ vermerkt wurden. Dieser Liste sind die jeweiligen Pflgetage und die Anzahl der dort verbrachten Stunden sowie ein Geldbetrag zu entnehmen. Zu den angegebenen Stunden ist auszuführen, dass bei den jeweiligen Personen täglich zwischen sechs und zwölf Stunden Pflegedienste erbracht wurden. Am 22. August 2009 wurden durchgehend 24 Stunden Pflegeleistungen ausgeführt. Festgestellt wird, dass aus den vorgelegten Listen nicht direkt

abzuleiten war, dass die Bw. mit der Betreuung dieser namhaft gemachten Personen tatsächlich beauftragt worden ist.

Das Finanzamt beurteilte die vorgelegten Unterlagen als unvollständig, die handschriftlich ergänzten Personen bezogenen Daten lückenhaft und wies in der Folge den Antrag der Bw. auf Differenzzahlung für den Zeitraum September 2008 bis Dezember 2010 als unbegründet ab. Die Abgabenbehörde erster Instanz stützte die Abweisung des gegenständlichen Antrages außerdem darauf, dass Betreuungsverträge und allfällige Verträge mit der X nicht existierten. Aus der Aktenlage geht nachvollziehbar hervor, dass das Finanzamt erfolglos versuchte, die von der Bw. behaupteten Verträge direkt von der X zu erhalten. Zum damaligen Zeitpunkt haben weder der steuerliche Vertreter der X noch die X selbst- trotz wiederholter Urgenzen -, die angesprochenen Verträge übermittelt. Aus diesen Gründen beurteilte das Finanzamt die Pflegetätigkeit der Bw. als nichtselbständige Tätigkeit und stützte sich dabei auf folgende Annahmen:

die X hat die entsprechenden Verträge mit den betreuten Personen abgeschlossen,
die Bw. war in diese Vertragsabschlüsse nicht involviert,
die Bw. wurde von der X den einzelnen zu betreuenden Personen vermittelt und war daher in die Organisation der X eingegliedert und weisungsgebunden. Ein Unternehmerrisiko war nicht anzunehmen.

In der übrigen Begründung des Abweisungsbescheides verwies das Finanzamt auf § 1 Z 6 Ausländerbeschäftigungsverordnung, wonach Pflegekräfte aus den neuen EU-Mitgliedsstaaten ab 1. November 2006 bezüglich der Pflege und Betreuung von pflegebedürftigen Personen in Privathaushalten unter bestimmten Voraussetzungen vom Geltungsbereich des Ausländerbeschäftigungsgesetzes ausgenommen sind und demzufolge für eine rechtmäßige Beschäftigung keine Bewilligung benötigen würden, wenn

die zu pflegende Person Pflegegeld ab der Pflegestufe 3 nach dem Bundespflegegesetz bezieht

die zu pflegende Person ihre Angehörigen oder eine inländische Pflege- und Betreuungseinrichtung Arbeitgeber sind

die Tätigkeit im Rahmen einer vollversicherungspflichtigen Beschäftigung ausgeübt wird und

die Pflege- und Betreuungstätigkeit ausschließlich der pflegebedürftigen Person zu Gute kommt.

Eine Überprüfung der von der Bw. übermittelten Liste der von ihr gepflegten Personen habe nach Auffassung des Finanzamtes ergeben, dass nur zum geringen Teil Personen ab der Pflegestufe 3 betreut worden sind.

Die Abgabenbehörde erster Instanz stützte den angefochtenen Bescheid ebenfalls auf die Tatsache, dass die Bw. trotz Aufforderung nicht nachgewiesen hat, dass ihre beiden Töchter zu ihrem Haushalt gehörten und sie selbst deren Unterhaltskosten überwiegend getragen habe. Es fehlte ebenso der Nachweis, dass sich ihre beiden Töchter im streitgegenständlichen Zeitraum in Berufsausbildung befunden haben. Eine Tochter habe im Jahr 2008/2009 den erforderlichen Studienerfolg (die erforderliche Bewertung) nicht erreicht. Die alleinige Vorlage einer Inskriptionsbestätigung der Universität Bratislava für den Zeitraum 9. September 2010 bis 30. Juni 2011 reiche für den Bezug der Familienbeihilfe nicht aus, da die Bw. keinen Studienerfolgsnachweis erbracht hat. Aus diesen Gründen würden die Voraussetzungen für den Bezug der Familienbeihilfe auch nicht vorliegen.

Die Bw. erhob gegen den Abweisungsbescheid Berufung und führte darin im Wesentlichen aus:

Das Finanzamt habe drei separate Anträge auf einmal behandelt, dies entspreche nicht der Verfahrensökonomie und würde die Parteienrechte der Bw. kürzen. Die Abgabenbehörde habe ebenso wenig konkretisiert, welche angeforderten Daten nicht übermittelt worden wären.

Außerdem sei bereits aufgrund der Ausübungsmodalität ihrer Tätigkeit (Glaubhaftmachung durch Werkverträge bzw. Liste der Patienten) die Behauptung eines Dienstverhältnisses nicht gerechtfertigt gewesen. Sowohl die Anzahl der Patienten, als auch die geforderte flexible Einteilung, die auch zu notwendigen Vertretungen geführt habe, sprechen gegen die Annahme eines Dienstverhältnisses. Gerade die atypische Ausübung der Personenbetreuungstätigkeit auf Stundenbasis und nicht wie üblich in einem 14-tägigen Zyklus, würde für weitreichende Selbständigkeit sprechen. Diese eigene Entscheidung habe auch dazu geführt, dass die Bw. das Unternehmerrisiko im überdurchschnittlichen Ausmaß tragen würde.

Die behauptete „Eingliederung“ in die Organisation der X sei ausschließlich eine logische Folge ihrer Entscheidung, die Personenbetreuungstätigkeit nicht wie üblich in 14-tägigen Zyklen, sondern stundenweise anzubieten. Eine stundenweise Betreuung würde notwendigerweise dazu führen, dass mehr als ein Patient betreut werden müsse. Aus den übermittelten Unterlagen geht klar hervor, dass bei der Anzahl der Patienten eine externe Unterstützung betreffend Terminkoordinierung unerlässlich gewesen sei.

Da es sich überwiegend um bettlägerige Patienten gehandelt habe, sei aus Sicht der Bw. eine Nachforschung über die Pflegestufe nicht vorzunehmen gewesen. Aufgrund der Tatsache, dass die Begründung des abweisenden Bescheides keine Normen enthält, die eine

Verpflichtung einer Personenbetreuerin zur Evidenzhaltung der Pflegestufen der Patienten, über Schriftlichkeit bei Werkvertragsabschluss vorsehen, gehe die Bw. davon aus, dass sie mit der Übermittlung der Listen einschließlich der Namen und Adressen der Patienten sowie den dazugehörigen Rechnungen der gebotenen Mitwirkungspflicht nachgekommen sei.

Das Finanzamt habe auf keine Beweislastumkehr hingewiesen. Die Finanzbehörde habe drei Jahre zur Verfügung gehabt, die Pflegestufen der Patienten im Rahmen von Amtshilfeersuchen an das Bundessozialamt oder der Gebietskörperschaft zu überprüfen.

Unter der Voraussetzung, dass sich unter den betreuten Personen tatsächlich welche befunden hätten, die nicht die Pflegestufe 3 erreicht haben, wäre zu beweisen gewesen, dass aufgrund der Betreuungstätigkeit im Ergebnis keine aktive Erwerbstätigkeit vorgelegen wäre.

Das Finanzamt hat jedoch im genannten Abweisungsbescheid diesbezügliche Begründungen nicht ausgeführt. Nach Ansicht der Bw. soll überprüft werden, ob der Vorwurf des Finanzamtes, sie habe nicht ausreichende Unterlagen vorgelegt, zutrifft.

Darüber hinaus sei unklar, ob die Bw. Daten von Personen nachreichen soll, die möglicherweise bereits verstorben sind. Die Bw. sieht im späten Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 15. Februar 2010 einen möglichen Grund, die geforderten Unterlagen nicht beibringen zu können. Außerdem habe die Bw. Honorarnoten, Werkverträge, eine Aufstellung der betreuten Personen und Tabellen mit personenbezogenen Daten der Patienten, die eine ausreichende Identifizierung gewährleisten, vorgelegt. Ebenso habe sie eine Bestätigung der Ausbildung, der Zahlung der Sozialversicherungsbeiträge bei der Sozialversicherungsanstalt, einen Gewerbeschein, Geburtsurkunden der Kinder, übersetzte Scheidungsurkunden, Unterhaltsvereinbarungen, Schulbesuchsbestätigungen, Unterlagen für Einkünfte der Eltern und diverse Formulare E 401, E 411, E 402 für teilweise drei Jahre übermittelt.

Zum Argument der Tragung der überwiegenden Unterhaltskosten verweist die Bw. auf übermittelte Unterlagen aus denen hervorgeht, dass ihre Eltern in der Slowakei monatlich Pensionsbezüge in Höhe von € 200 und € 350,00 erhalten. Mit dem Abweisungsbescheid des Finanzamtes werde der Bw. unterstellt, dass sie obwohl in Österreich erwerbstätig ihre beiden Kinder und ihre Töchter in der Slowakei „aushungern“ lasse. Sie könne allerdings keine Belege vorlegen, dass sie Lebensmittel und Geld ihren Töchtern in der Slowakei gegeben habe.

Abschließend verwies die Bw. erneut darauf hin, dass sie die vom Finanzamt geforderten Unterlagen, wie Honorarnoten und Werkverträge nachreichen könnte. Zum nicht ausreichenden Studienerfolgsnachweis gab die Bw. an, dass der mangelnde Studienerfolgsnachweis für den Zeitraum 9. September 2010 bis 30. Juni 2011 deshalb vorlag, da ihre Tochter Vertreterin des Studentenrats in der Slowakei gewesen wäre und sie für diese Zeit eine Erleichterung bei Studienerfolgsnachweisen gehabt habe. Ein Nachweis über diese

Erleichterungen wäre jedoch nicht verfahrensgegenständlich, da dieser nicht den Streitzeitraum betreffen würde, sondern das Jahr 2011.

Die Bw. geht davon aus, dass im Zeitraum August 2008 bis September 2010 jedenfalls ein Studienerfolg vorgelegen wäre.

Im Akt befindet sich ein Auskunftersuchen des Finanzamtes gemäß § 143 BAO an die X, zumal die Bw. im Verfahren selbst auf die X verwiesen und dargelegt hat, dass diese über die erforderlichen Daten, Unterlagen und Informationen verfügen würde. Dementsprechend hat das Finanzamt die X aufgefordert,

ihre mit der Bw. abgeschlossenen Verträge
Musterverträge, die mit den zu pflegenden Personen abgeschlossen worden sind,
Namen und Sozialversicherungsnummern der betreuten Personen und
den Zeitraum und zeitlichen Umfang der Betreuungstätigkeit der Bw. Personen
bekannt zu geben.

Dieses Auskunftersuchen wurde trotz mehrmaliger Urgenzen und telefonisch erteilter Zusagen nicht an das Finanzamt übermittelt.

Die steuerliche Vertretung der X hat in der Folge auf ein weiteres Auskunftersuchen des Unabhängigen Finanzsenates nur über Androhung einer Zwangsstrafe wie folgt geantwortet:

„Die XY (in der Folge kurz: "X") ist Mitglied im Dachverband der yx und ist ein Unternehmen, das u.a. PersonenbetreuerInnen an betreuungsbedürftige Personen bzw. deren Familienangehörige vermittelt.

Dabei werden die erwähnten HausbetreuerInnen gem. HBeG (in der Folge: "Betreuerinnen") nicht im Auftrag der X tätig, sondern von dieser nur in einer Evidenzliste aufgenommen und bei Anfragen durch betreuungsbedürftige Personen ("Mitglieder") an diese vermittelt.

Die Betreuerinnen sind dabei als Gewerbetreibende gem. HBeG tätig und als solche selbst zur Abfuhr eventueller Abgaben wie Sozialversicherung bzw. Einkommensteuer verpflichtet.

Zu erwähnen ist, dass der eigentliche Betreuungsvertrag zwischen der Betreuerin und dem Mitglied geschlossen wird, der uns nicht vorliegt. Auch das Betreuungsentgelt selbst wird vom Mitglied direkt an die Betreuerin bezahlt, es gibt keine Leistungsbeziehungen zwischen der X und der Betreuerin.

Die Leistung der X erstreckt sich darauf, die Vermittlung der Betreuerinnen zu übernehmen, die Terminkoordination vorzunehmen und nötigenfalls eine Ersatzbetreuerin zu vermitteln. Dafür erhält die X vom Mitglied neben einem jährlichen Mitgliedsbeitrag auch eine pro verfolgter Vermittlung berechnete Vermittlungsgebühr.

Die Seniorenhilfe hat einen Unternehmer, Herrn D P., mit der Einsatzplanung und Terminkoordination beauftragt. Dieser hält die Anzahl der pro Mitglied vermittelten Einsätze fest und gibt sie an die X zur Berechnung der Vermittlungsgebühr weiter.

Es ist aus diesem Grund nur mit großem Aufwand bzw. nur unter Mithilfe anderer Unternehmer möglich, die genauen Einsatzdaten einer bestimmten Betreuerin festzustellen,

da für unsere Honorarverrechnung nur die Anzahl der vermittelten Einsätze benötigt wird und von uns die Einsätze einer bestimmten Betreuerin daher auch nicht festgehalten werden.

Festzuhalten ist allerdings, dass wir in unsere "Evidenzliste zur Vermittlung" nur qualifizierte Betreuungskräfte aufnehmen, die eine entsprechende Gewerbeanmeldung bzw. eine ggf. erforderliche Anmeldung bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vorweisen können.

Anzumerken ist, dass im Zuge einer Betriebsprüfung für die Jahre 2000-2002 bzw. einer Lohnabgabenprüfung für die Jahre 2004-2006 der oben beschriebene Sachverhalt dem Finanzamt Wien 12/13/14 bereits mehrmals detailliert zur Kenntnis gebracht wurde. Wir verweisen daher unter anderem auf die dazu vorliegenden Prüfungsberichte.

Aus dem oben geschilderten Sachverhalt ergibt sich für die Beantwortung Ihrer Fragen Folgendes:

„Es existiert kein Vertrag zwischen der Bw. und der X. Unser Vertragspartner ist die zu betreuende Person, für die wir wie erwähnt tätig werden. Mit den in Evidenz genommenen (stundenweisen) Betreuerinnen wird von unserer Seite kein Vertrag abgeschlossen, da keine Leistungsbeziehungen zwischen unserer Gesellschaft und den Betreuerinnen bestehen.

Aus diesem Grund können wir auch keinen Muster-Betreuungsvertrag zur Verfügung stellen, da dies ausschließlich zwischen Betreuerin und betreuter Person erfolgt. Wir empfehlen auf Anfrage unserer Mitglieder aber grundsätzlich immer die Verwendung des "Mustervertrages freies Gewerbe Personenbetreuung" des Sozialministeriums. Ob diese Muster dann auch verwendet und schriftlich oder nur mündlich abgeschlossen werden, entzieht sich unserer Kenntnis.

Ad 3. Die von Ihnen gewünschte Auflistung der von der Bw. betreuten Personen ist in der geforderten Form nicht möglich bzw. nur unter erheblichem Aufwand zu erstellen:

Wir halten die Sozialversicherungsnummern unserer Mitglieder nicht fest bzw. erfahren diese gar nicht. Diesen Teil Ihrer Anfrage können wir in keinem Falle erfüllen, da uns die gewünschten Daten nicht vorliegen.

Es wurde in den Jahren 2008 bis 2010 eine Vielzahl von Aufträgen zwischen der Bw. und verschiedenen unserer Kunden vermittelt. Eine genaue Ermittlung wäre nur unter erheblichem Recherche-Aufwand und daher erheblichen Kosten für unser Unternehmen möglich, da die Einsatzplanung und -evidenz wie oben erwähnt von P. durchgeführt wird. Die arbeitsintensive Recherche -es müssen die einzelnen Monatspläne einzeln durchsucht und die vermittelten Einsätze herausgeschrieben werden, eine Sortierung nach Betreuerinnen ist technisch nicht vorgesehen - würde unserer Schätzung nach und nach Rücksprache mit Herrn P. zu Kosten im hohen dreistelligen, vielleicht sogar vierstelligen Eurobereich führen. Aus diesem Grund ersuchen wir, von dieser Ausarbeitung Abstand nehmen zu können, da uns ohnehin keine Sozialversicherungsnummern zu den Mitgliedernamen bekannt sind. Auch die telefonisch von ihnen angefragten Pflegestufen der einzelnen Mitglieder sind uns nicht bekannt, da sie für die Abrechnung unserer Vermittlungstätigkeit nicht relevant sind und von uns auch nicht abgefragt werden. Wir glauben auch, dass unsere Mitglieder diese Daten auch nicht an uns weitergeben wollten, da sie wie erwähnt für unsere Tätigkeit nicht notwendig sind.

Auch wenn eine konkrete Beantwortung Ihrer Fragen kaum möglich war, hoffen wir doch mit diesem Schreiben unsere Tätigkeit und die Tätigkeit der vermittelten Betreuerinnen für die Behandlung des Beihilfeverfahrens klarer gemacht zu haben und eine Erledigung zu ermöglichen."

Das Finanzamt nahm dazu schriftlich Stellung und teilte das Ergebnis des angesprochenen Prüfungsverfahrens der Jahre 2000 bis 2002 mit, wonach die X damals die Betreuer an die

pflegebedürftigen Personen vermittelt hat und diesbezüglich Excel Listen geführt hat. Auf Basis dieser Listen habe die X monatliche Rechnungen an die Kunden gelegt. Damals wurden Vereinbarungen zwischen der X und den Betreuern und der X und dem Kunden als Muster vorgelegt. Eine Stichprobenprüfung habe ergeben, dass die Betreuer direkt von den Kunden bezahlt wurden und kein Dienstverhältnis zur X bestanden hatte.

Das Finanzamt wies darauf hin, dass aus den stichprobenweisen Prüfungsergebnissen in den Jahren 2000 bis 2002 nicht auf den wahren wirtschaftlichen Sachverhalt des konkreten Falles geschlossen werden kann. Zu beachten sei auch, dass nach dem verfahrensgegenständlichen Sachverhalt die Bw. keinen einzigen Vertrag mit den betreuten Personen abgeschlossen hat, zumal sie selbst keine vorlegte, sondern stets behauptete, dass die X die geforderten Verträge besitzen würde. Insgesamt gesehen könne daher angenommen werden, dass die Bw. jedenfalls nicht selbständig tätig geworden sei. Nach Ansicht des Finanzamtes sei es außerdem nicht erwiesen, dass die Bw. 14 Tage ununterbrochen eine pflegebedürftige Person betreut und solcherart die in § 1 Abs 6 AuslBVO festgelegten Voraussetzungen erfüllt hat. Aus den Kundenaufzeichnungen gehe vielmehr hervor, dass die Bw. mehrere Personen parallel, teilweise auch stundenweise betreut hat (zB „1.6.2009 bis 30.6.2009: Prof. Y 54 Stunden, Hr. Q 61 Stunden, E 60 Stunden, T ohne Stundenangabe, Z 12 Stunden, A, O, ohne Stundenangabe, P 6 Stunden; oder auch die Liste "KJ 2010").

Das Finanzamt legte Honorarrechnungen vom 26.5.2008, 2.6.2008 und 30.6.2008 für Betreuungstätigkeiten, die über die Organisation FG vermittelt worden sind vor. Diesen Honorarnoten ist kein genauer Leistungszeitraum zu entnehmen, sie sind auch teilweise nicht unterschrieben. Nur jene vom 2. Juni 2008 gibt an, dass eine 24 Stunden Betreuung zwischen dem 29. Mai 2008 und dem 12. Juni 2008 stattgefunden habe. Die Höhe der Pflegestufe ist darauf nicht ersichtlich. Andere Unterlagen bezüglich dieser Organisation existierten nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall geht der Unabhängige Finanzsenat von folgendem erwiesenen Sachverhalt aus:

Die Bw. erbrachte im Streitzeitraum in Österreich Leistungen der Personenbetreuung. Sie wurde dabei von der X und einer anderen Organisation an betreuungsbedürftige Personen bzw. an deren Familienangehörige vermittelt. Über die Ausübung dieser Betreuungstätigkeit gab es weder schriftliche Verträge der Bw. mit der Organisation noch mit den Pflegepersonen. Diese Feststellung ergibt sich aus einer schriftlichen Stellungnahme der X an den

Unabhängigen Finanzsenat und aus der unbestrittenen Tatsache, dass im erstinstanzlichen Vorhalteverfahren sämtliche Ermittlungsschritte zur Feststellung der Art der Pflege Tätigkeit ergebnislos blieben, zumal die Bw. trotz mehrmaliger Aufforderungen keine Betreuungsverträge vorlegte, sodass die Inhalte einer schriftlich vereinbarten Betreuungstätigkeit letztlich nicht geprüft und beurteilt werden konnten.

Zum Ausmaß der Pflege Tätigkeit legte die Bw. Listen mit Namen von betreuten Personen vor. Darin waren auch Zeiträume (wie zB 1.12.2008 bis 31.12.2008) und Pflegestunden für diesen Zeitraum (zB 150 Stunden) angegeben. Die Bw. hat beispielsweise im Jahre 2010 tageweise bei Pflegepersonen zwischen sechs und zwölf Stunden Leistungen erbracht. Daraus war im Ergebnis abzuleiten, dass sie die in Rede stehende Personenbetreuung stundenweise und nicht im Rahmen einer Rund-um-die-Uhr Betreuung ausgeübt hatte, dieser Umstand stimmte auch mit dem Vorbringen im Vorlageantrag vom 20.4.2011 überein.

Festzustellen war auch, dass die Bw. über die Organisation FG stundenweise Betreuungstätigkeiten angeboten hat. Diesbezüglich existieren weder vertragliche Vereinbarungen mit der FG noch mit den Pflegepersonen, zumal auch in diesem Fall die Bw. keine Verträge vorlegte, obgleich ihr dies aufgetragen wurde. Zu den Honorarnoten vom 26.5.2008, 2.6.2008 und 30.6.2008 ist auszuführen, dass diese in der vorgelegten Art keineswegs glaubhaft darlegen, dass die Bw. in den konkreten Fällen tatsächlich ihre Betreuungsleistungen in einem maximal 14-tägigen Turnus Rund-um-die-Uhr im betreffenden Privathaushaltbracht hatte. Dies schon deshalb, da eine solche 24 Stunden Betreuung ein Arbeitsverhältnis zwischen der Bw. und der pflegenden Person voraussetzt und ein solches ohne schriftliche Leistungsvereinbarungen nicht glaubwürdig beurteilt werden kann. Dazu kommt, dass nicht alle Honorarnoten einen genauen Leistungszeitraum sowie Unterschriften der Bw. enthielten und darüber hinaus sämtliche keine Angaben zur Höhe der Pflegestufe enthielten. Überdies hat auch die Bw. selbst ihre Betreuungstätigkeit in der Weise dargelegt, dass sie sie stundenweise und nicht in einem 14-tägigen Rhythmus angeboten hatte. Somit fehlten auch aus dieser Sicht den erwähnten Honorarnoten die Beweiskraft und Glaubwürdigkeit. Daraus resultiert, dass keine Arbeitsverhältnisse zu Privathaushalten im Sinne des § 3 Abs 2 Hausbetreuungsgesetz BGBl I Nr. 33/2007 idF BGBl I Nr. 57/2008 (HBeG) (eine Rund-um-die-Uhr-Betreuung von Personen zumindest mit der Pflegestufe 3) bestanden haben und daher § 1 Z 6 AuslBVO, wonach für diese Fälle eine Ausnahme von der Arbeitsbewilligungspflicht geregelt ist, im Berufungsfall nicht zur Anwendung gelangte.

Feststeht außerdem, dass die Bw. in den Streitjahren keine Einkünfte erklärte und auch keine Aufstellung über erhaltene Einnahmen vorlegte.

Qualifizierung der gegenständlichen Betreuungstätigkeit

Im konkreten Fall steht fest, dass weder die Bw. noch die erwähnten Organisationen Informationen bzw. Inhalte der zu beurteilenden Pfllegetätigkeit dem Finanzamt zur Verfügung stellten. Somit verbleiben die im Berufungsfall vorgelegten Listen und das eigene Berufungsvorbringen, aus dem abzuleiten ist, dass die Bw. stundenweise Betreuungsleistungen erbrachte und diesbezüglich von Organisationen vermittelt wurde.

Dem Einwand in der Berufung, die zu beurteilende Tätigkeit sei selbständig ausgeübt worden ist vorab zu entgegnen, dass die Leistungsinhalte der in Rede stehenden Betreuungstätigkeit nicht nachvollziehbar waren. Das HBeG sieht sowohl die selbständige als auch die nichtselbständige Ausübung der Personenbetreuung vor, wobei dazu eine Verordnung, BGBl II 2007/278, auf Basis des § 69 Abs 2 der GewO 1994 ergangen ist, wonach bestimmte Standes- und Ausübungsregeln für Leistungen der Personenbetreuung festgelegt wurden. Diese Verordnung bestimmt unter Beachtung welcher Ausübungsgrundsätze (§1), welcher vertraglicher Mindestregelungen (§2) und Standesregeln (§ 3) selbständige Personenbetreuer ihr Gewerbe auszuüben haben. In allen Fällen dieser Betreuungstätigkeit ist ein Vertrag in schriftlicher Form abzuschließen, aus dem auch die Leistungsinhalte festgelegt werden.

Solche Verträge existieren im konkreten Fall nicht, das heißt, dass festgelegte Handlungsinhalte der verfahrensgegenständlichen Personenbetreuung schon aus diesem Grund überhaupt nicht nachweisbar sind.

Allerdings ist zur fraglichen Tätigkeit auszuführen, dass insbesondere bei stundenweisen Betreuungsarbeiten davon auszugehen ist, dass der Betreuer nach den Erfahrungen des täglichen Lebens diese nur über konkrete Angaben der betreuten Personen oder ihrer Angehörigen bezüglich Zeit, Ort und vor allem der Art der Ausführung erbringen kann. Die Art und Weise der Leistung der Betreuungsarbeit muss demzufolge mit großer Wahrscheinlichkeit vorgegeben werden. Insofern muss sich eine Betreuungsperson bei ihrer Hilfstätigkeit auf die Wünsche und den Willen der betreuten Personen einstellen und bedarf dabei ein solches Vorgehen ein hohes Maß an Abstimmungen und Weisungen der zu betreuenden Personen oder ihrer Angehörigen. Dies bedeutet jedoch, dass sich die Bw. in einem Unterordnungsverhältnis befunden hat und dies nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates der Annahme eines Werkvertrages entgegensteht. Diese Schlussfolgerung ergibt sich zudem aus dem Berufsbild einer Personenbetreuung, die dem Grunde nach auf eine Hilfstätigkeit bei der Betreuung eingeschränkt ist und solcherart zu einer Eingliederung in den jeweiligen Haushalt und das entsprechende Betreuungssystem führt.

Allein aus der schriftlichen Beantwortung der Seniorenhilfe geht hervor, dass die Bw. keineswegs über ihre Zeit frei verfügen kann. Auch kann nicht festgestellt werden, dass die Bw. ein abgrenzbares Werk, wie in einem Werkvertrag üblicherweise festgelegt, geschuldet

hat, vielmehr musste angenommen werden, dass die Bw. ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellte. Gegenteilige Anhaltspunkte wurden nicht glaubhaft gemacht, zumal keine Verträge vorgelegt wurden, deren Inhalte vertragsrechtlich beurteilt hätten werden können. Feststeht aber auch, dass allein vom Vorliegen einer Gewerbeberechtigung nicht auf das Vorliegen eines Werkvertrages geschlossen werden kann. Nach der Aktenlage weisen Anhaltspunkte der Betreuungstätigkeit wie die Vielzahl der Patienten, die Zuweisung von der X und ihre Ausübung auf Stundenbasis gerade auf eine unselbständige Tätigkeit hin, zumal davon auszugehen war, dass sich die Bw. bei Erbringung ihrer Betreuungsleistungen den jeweiligen Vorstellungen der zu betreuenden Personen oder ihrer Vertreter im fremden Haushalt unterordnen hat müssen und sie ebenso dorthin entsprechend der Koordination der Seniorenhilfe zugewiesen wurde. Eine solche Zuweisung nach einer durch die Seniorenhilfe erfolgten Aufgabenabstimmung spricht insgesamt betrachtet dafür, dass die Bw. nicht selbständig tätig geworden ist. Allfällige Inhalte von Betreuungsverträgen für weitere Feststellungen existierten nicht, zumal dahingehende Ermittlungen letztlich ergebnislos blieben.

Beweisführung:

Entsprechend der Bestimmung des § 115 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln. Diese die Abgabenbehörde betreffende Feststellungslast befreit die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (Ritz, BAO 3, § 115 Tz 9). Im konkreten Fall ist zu beachten, dass nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gerade bei Begünstigungstatbeständen, und somit auch bei Gewährung einer Beihilfe, die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund tritt. Der Begünstigungswerber hat die Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 30.3.2000, 99/16/0100). Insbesondere gilt für antragsgebundene Verfahren, wie im konkreten Fall nach § 10 Abs 1 FLAG – eine erhöhte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei. Liegt eine Verletzung der Mitwirkungspflicht vor, so hat die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung festzustellen.

Vor diesem Hintergrund ist festzuhalten, dass die Bw. lediglich behauptete, die gegenständliche Personenbetreuung selbständig ausgeübt zu haben. Zum Beweis dafür legt sie trotz wiederholter Ankündigung, abgesehen von wenigen oben genannten Ausnahmen, keine Honorarnoten und keine Verträge vor, sodass auch deren Inhalte nicht beurteilt werden konnten. Wie an anderer Stelle bereits dargestellt, ergibt es sich schon aus dem Berufsbild einer Personenbetreuung grundsätzlich, dass sich die Bw. mit den zu betreuenden Personen

abstimmen und sie ihre Weisungen beachten muss und daher insoweit nach den Erfahrungen des täglichen Lebens in die Organisation des jeweiligen Privathaushaltes eingegliedert und untergeordnet war und solcherart dort ihre Arbeitskraft geschuldet hat. Dass die Bw. bei Ausübung ihrer Tätigkeit weisungsungebunden war hat sie letztlich weder belegt noch glaubhaft gemacht, sodass angesichts ihrer diesbezüglichen Mitwirkungsverweigerung festzustellen war, dass sie im Streitzeitraum mangels vorliegender Beschäftigungsbewilligung keine legale Betreuungstätigkeit ausgeübt hat. Es gibt keine Verträge, keine Rechnungen sondern nur Listen als Anhaltspunkte dafür, dass die darauf genannten Personen von der Bw. stundenweise betreut worden sind.

Für die Beantwortung der Frage der rechtmäßigen Beschäftigung war letztlich die Bw. angesichts ihres gemäß § 10 Abs 2 FLAG 1967 gestellten Antrages auf Familienbeihilfe auch subjektiv zur Beweiserbringung verpflichtet und muss demzufolge im Falle des Misslingens der Beweisführung die nachteiligen Folgen der Nichterbringung der Nachweise tragen (vgl. Stoll, 1279).

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich daraus Folgendes:

§ 2 Abs 2 AuslBG bestimmt, dass als Beschäftigung die Verwendung in einem Arbeitsverhältnis (lit a) oder in einem arbeitnehmerähnlichen Verhältnis gilt (lit b). Für die Beurteilung, ob eine Beschäftigung im Sinne des Abs 2 dieser Bestimmung vorliegt, ist nach Abs 4 der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zum Begriff des Arbeitnehmers ausgeführt, dass jede Person, die tatsächliche und effektive Tätigkeiten ausübt und während einer bestimmten Zeit für einen anderen nach dessen Weisung Leistungen erbringt, für die er als Gegenleistung eine Vergütung erhält, Arbeitnehmer ist. Dabei bleiben solche Tätigkeiten außer Betracht, die einen so geringen Umfang haben, dass sie sich als völlig untergeordnet und unwesentlich darstellen. Eine Tätigkeit, die jemand nicht im Rahmen eines Unterordnungsverhältnisses ausübt ist als selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne des Art 49 AEUV zu beurteilen. Bei der Abgrenzung von selbständiger zu unselbständiger Tätigkeit ist somit allein auf das Unterordnungsverhältnis abzustellen und es besteht diesbezüglich nach der Rechtsprechung kein Unterschied zwischen Gemeinschaftsrecht und innerstaatlichem Recht (VwGH 8.8.2008, 2008/09/0163).

Ein Ausländer darf eine Beschäftigung, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, nur dann annehmen, wenn ihm eine Beschäftigungsbewilligung erteilt wurde.

Dies bedeutet, dass für die Bw. bis zum 1. Mai 2011 ein freier Zugang zum Arbeitsmarkt nur bei Vorliegen einer entsprechenden Bewilligung möglich war.

Gemäß § 3 Abs 1 FLAG 1967 in der seit dem 1.1.2006 geltenden Fassung haben Personen, die nicht österreichische Staatsbürger sind, nur dann Anspruch auf Familienbeihilfe, wenn sie sich nach §§ 8 und 9 des Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetzes (NAG), BGBl. I Nr. 100/2005, rechtmäßig in Österreich aufhalten.

Anspruch auf Familienbeihilfe besteht für Kinder, die nicht österreichische Staatsbürger sind, sofern sie sich nach §§ 8 und 9 NAG 2005 rechtmäßig in Österreich aufhalten (§ 3 Abs 2 FLAG).

Die Bw. besitzt eine Anmeldebescheinigung für EWR-Bürger, denen das unionsrechtliche Aufenthaltsrecht zukommt (§§ 51 und 52) und die sich länger als drei Monate im Bundesgebiet aufhalten. Im Zusammenhang mit dem § 3 Abs 1 und 2 FLAG 1967 ist § 53 FLAG 1967 bezüglich der Gleichstellung von EWR-Bürgern zu beachten. Eine solche ist grundsätzlich anzunehmen, vorausgesetzt Staatsangehörige von Vertragsparteien des EWR halten sich rechtmäßig in Österreich auf und die entsprechenden unionsrechtlichen Regelungen sind anwendbar (*Aigner/Wanke* in *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG § 3 Rz 165).

Art 45 Abs 1 AEUV lautet in diesem Zusammenhang, dass innerhalb der Union die Freizügigkeit der Arbeitnehmer zu gewährleisten ist. Maßgebend im Bereich der Freizügigkeit und der Familienleistungen sind die VO 1408/71 (Wanderarbeitnehmer), VO 883/2004 (Soziale Sicherheit) und die RL 2004/38/EG (Freizügigkeitsrichtlinie) (*Aigner/Wanke* in *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG § 3 Rz 61).

Somit gilt, dass vorrangig das Unionsrecht auch für Bürger aus den Mitgliedstaaten der EU oder des EWR maßgebend ist.

§ 53 FLAG bestimmt, dass Staatsbürger von Vertragsparteien des Übereinkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR), soweit es sich aus dem genannten Übereinkommen ergibt, in diesem Bundesgesetz österreichischen Staatsbürgern gleichgestellt sind. Hierbei ist der ständige Aufenthalt eines Kindes in einem Staat des EWR nach Maßgabe der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen dem ständigen Aufenthalt eines Kindes in Österreich gleichzuhalten.

Die Slowakei ist auf Grund seines Beitritts zum EG-Vertrag mit Wirksamkeit vom 1. Mai 2004 Mitglied der Europäischen Union. Damit genießen mit dem Beitritt alle slowakischen Staatsangehörige (Unternehmen) grundsätzlich die gleichen Rechte wie die Angehörigen der der EU bereits angehörenden Staaten, was insbesondere für das Recht auf Arbeitnehmer- und

Dienstleistungsfreiheit (Art. 39 ff und 49 ff EGV) gilt. Die Übergangsbestimmungen zur Arbeitnehmerfreizügigkeit laut Anhang XII Punkt II, Freizügigkeit (Slowakei) der Liste nach Art 24 der Beitrittsakte schränken in ihren Z. 2 bis 14 dieses grundsätzliche Recht auf Freizügigkeit aber - zeitlich gestaffelt (2 plus 3 plus 2 Jahre) – ein (vgl. VwGH 15.9.2011, 2011/09/0052).

Die österreichische innerstaatliche Regelung findet sich in § 32a des AuslBG. Für Staatsangehörige der Slowakei endet demnach die Übergangsfrist nach Ablauf der sieben Jahre endgültig am 30.4.2011. Während dieser Übergangsfrist bedarf die Ausübung einer nichtselbständigen Tätigkeit einer Arbeitserlaubnis. Dies bedeutet, dass die Bw. als slowakische Staatsbürgerin bezüglich der Ausübung einer nichtselbständigen Tätigkeit im Streitzeitraum weiterhin unter die Bestimmungen des Ausländerbeschäftigungsgesetzes fällt.

Daraus ist jedenfalls auch abzuleiten, dass der Bw. bis 30.4.2011 durch § 32 a AuslBG keine unbeschränkte Arbeitnehmerfreizügigkeit und Dienstleistungsfreiheit eingeräumt wurde. Für sie gilt demnach kein freier Zugang zum Arbeitsmarkt und damit verbunden sind auch ihre Rechte zur sozialen Absicherung.

In der Präambel zu VO 1408/71 ist unter anderem ausgeführt, dass diese Vorschriften der Koordinierung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften bezüglich Sozialversicherungssysteme dienen. Die Verordnung regelt die Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer, Selbständige und deren Familienangehörige, die innerhalb der Union zu- und abwandern. Aus Punkt 2 des Berichts der Kommission über die Anwendung der im Beitrittsvertrag 2003 festgelegten Übergangsregelung ergibt sich, dass EU Wanderarbeiter und ihre Familien einen Anspruch auf Gleichbehandlung nicht nur in Bezug auf Beschäftigung, sondern auch auf dem öffentlichen Wohnungsmarkt, bei Steuervergünstigungen und Sozialleistungen haben (Art 39 EGV). Einschränkungen im Bereich des Zugangs zum Arbeitsmarkt können lediglich das Recht auf Aufnahme einer Beschäftigung begrenzen. Sobald ein Arbeitnehmer Zugang zum Arbeitsmarkt eines bestimmten Mitgliedstaates hat, gelten die Gemeinschaftsbestimmungen bezüglich der Gleichbehandlung beim Arbeitsentgelt und auch beim Zugang zu Vergünstigungen im sozialen und steuerlichen Bereich. Dies bedeutet, dass rechtmäßig beschäftigte Arbeitnehmer keinerlei Diskriminierung ausgesetzt sein dürfen.

Der oben genannten VO 1408/71 muss sohin jene Bedeutung beigemessen werden, dass eine Gleichbehandlung von Unionsbürgern mit Inländern nur bei Anknüpfung an eine erlaubte Beschäftigung und der daraus resultierenden Versicherungspflicht gegeben ist. Dies ergibt sich aus dem Gesamthalt der Regelung zur Freizügigkeit der Wanderarbeitnehmer an die die Rechtsakte der Sozialpolitik regelmäßig anknüpfen. Diese fordern ausdrücklich eine

„rechtmäßige“ Arbeit in einen Mitgliedstaat (vgl. Nummer 2 zweiter Absatz des Anhang V der Liste zu Art 24 der Beitrittsakte).

Würden unrechtmäßig beschäftigte Personen in den Anwendungsbereich der VO 1408/71 fallen, wären entgegen den Ausnahmen von der Freizügigkeit beschäftigte Personen jenen gleichgestellt, die sich rechtsgetreu verhalten. Der genannten Verordnung kann jedoch ein solches Ziel auf Basis einer zulässigen Einschränkung der Freizügigkeit von Arbeitnehmern nicht unterstellt werden.

Für den Berufungsfall gilt demnach, dass die VO 1408/71 keine Anwendung findet. Aufgrund der einschränkenden Bestimmungen zur Freizügigkeit fehlt es in der Folge auch an einer Gleichstellung mit österreichischen Staatsbürgern im Sinne des § 53 Abs 1 FLAG 1967, sodass die Anwendung dieser Bestimmung auf Grund der Regelungen des Beitrittsvertrages 2003 für die Bw. zu verneinen ist.

Unbeschadet dieser Ausführungen ist in rechtlicher Hinsicht überdies darauf hinzuweisen, dass ein Anspruch auf Familienbeihilfe gemäß § 2 Abs 2 FLAG 1967 primär an die Haushaltszugehörigkeit des Kindes anknüpft. Danach hat eine Person, zu deren Haushalt das Kind nicht gehört, nur dann einen Anspruch auf Familienbeihilfe, wenn sie die Unterhaltskosten für das Kind überwiegend trägt, und keine andere Person nach dem ersten Satz anspruchsberechtigt ist (§ 2 Abs 2 letzter Satz FLAG 1967).

Selbst vor dem Hintergrund dieser Bestimmung wäre ein Anspruch auf Familienbeihilfe zu verneinen und spruchgemäß zu entscheiden gewesen, da die Bw. trotz erhöhter Mitwirkungspflicht keinen Nachweis erbracht hat, mit welcher Person ihre in der Slowakei lebenden Kinder im Rahmen einer Wirtschafts- und Wohngemeinschaft leben. In diesem Zusammenhang ist auch entscheidend, wer im Streitzeitraum zum überwiegenden Teil die laufenden Ausgaben für das Kind getragen hat, wobei es dabei nicht nur auf die Ausgaben der Nahrung, sondern auch auf jene für die sonstigen Dinge des täglichen Bedarfs ankommt (VwGH 18.4.2007, 2006/13/0120).

Auch diesbezüglich hat die Bw. keinen Nachweis erbracht und im Vorlageantrag zum Ausdruck gebracht, keine Angaben zur Mittelaufbringung und Mittelherkunft machen zu können, sodass letztlich nicht festgestellt werden konnte, welche Person unter Berücksichtigung ihrer eigenen und der von den Kindern notwendigen Lebenshaltungskosten überwiegend die Kosten des Unterhalts getragen hat. Das Vorbringen der Bw., *„lebende und nicht verhungerte Kinder können vorgeführt werden“* ist vor dem Hintergrund des gegenständlichen Antragsverfahrens, in dem die Bw. zur erhöhten Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht verpflichtet ist und

sämtliche Umstände darlegen muss, auf die der Anspruch auf Familienbeihilfe gestützt werden kann, als gehaltslos zu bezeichnen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Februar 2012