

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, vertreten durch BDO Steiermark GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Schubertstraße 62, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 18.9.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 18.8.2015 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für die Jahre 2011 bis 2014 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

Dienstgeberbeitrag 2011:

Bemessungsgrundlage laut angefochtenem Bescheid	607.739,55 Euro
Dienstgeberbeitrag laut angefochtenem Bescheid	27.348,28 Euro
Bemessungsgrundlage neu	579.197,05 Euro
Dienstgeberbeitrag neu	26.063,87 Euro

Dadurch vermindert sich der Nachforderungsbetrag von bisher 1.578,23 Euro auf nunmehr 293,82 Euro.

Dienstgeberbeitrag 2012:

Bemessungsgrundlage laut angefochtenem Bescheid	742.798,88 Euro
Dienstgeberbeitrag laut angefochtenem Bescheid	33.425,95 Euro

Bemessungsgrundlage neu	628.782,94 Euro
Dienstgeberbeitrag neu	28.295,24 Euro

Dadurch vermindert sich der Nachforderungsbetrag von bisher 6.434,83 Euro auf nunmehr 1.304,12 Euro.

Dienstgeberbeitrag 2013:

Bemessungsgrundlage laut angefochtenem Bescheid	857.771,33 Euro
Dienstgeberbeitrag laut angefochtenem Bescheid	38.599,71 Euro
Bemessungsgrundlage neu	697.136,07 Euro
Dienstgeberbeitrag neu	31.371,12 Euro

Dadurch vermindert sich der Nachforderungsbetrag von bisher 9.096,23 Euro auf nunmehr 1.867,64 Euro.

Dienstgeberbeitrag 2014:

Bemessungsgrundlage laut angefochtenem Bescheid	940.263,33 Euro
Dienstgeberbeitrag laut angefochtenem Bescheid	42.311,85 Euro
Bemessungsgrundlage neu	765.272,48 Euro
Dienstgeberbeitrag neu	34.437,26 Euro

Dadurch vermindert sich der Nachforderungsbetrag von bisher 10.062,16 Euro auf nunmehr 2.187,57 Euro.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf), einer GmbH, deren Unternehmensgegenstand in der Ausübung der Rechtsanwaltschaft besteht, fand für die Jahre 2010 bis 2014 eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) statt.

Dabei traf der Prüfer die hier strittige Feststellung, dass die für die Bf tätigen Substituten Herr ***Mag X*** und Herr ***Mag Y*** als steuerliche Dienstnehmer der Bf zu qualifizieren seien. Im Prüfbericht findet sich hiezu (nur) folgende Aussage: *„Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt liegt ein Arbeitsverhältnis vor.“*

Gestützt auf (ua) diese Prüfungsfeststellung setzte die belangte Behörde mit Bescheiden vom 18.8.2015 Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2011 bis 2014 fest.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 18.9.2015 wurde dagegen Beschwerde erhoben. Darin wurde ua folgendes ausgeführt: *„Die Beschwerde richtet sich gegen die Feststellung, wonach bei den Substituten [...] nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt ein Dienstverhältnis vorliege und dementsprechend DB [...] nachverrechnet wurde. Es wird die Rechtsansicht vertreten, dass es sich bei den Tätigkeiten der beiden Substituten um keine unselbständige Tätigkeit handelt.“*

Mit schriftlichem Mängelbehebungsauftrag vom 9.10.2015 forderte die belangte Behörde die Bf auf, eine „ausführliche“ Begründung zur Beschwerde bis spätestens 13.11.2015 nachzureichen, andernfalls die Beschwerde als zurückgenommen gelte.

Mit E-Mail vom 28.10.2015 ersuchte der steuerliche Vertreter der Bf um Verlängerung der Mängelbehebungsfrist bis 31.12.2015.

Mit E-Mail vom 2.11.2015 teilte die belangte Behörde folgendes mit: *„Ihrem formlosen Antrag wird einmalig Folge geleistet. Sollte uns am 31.12.2015 weiterhin keine Begründung vorliegen, gilt Ihre Beschwerde als zurückgenommen.“*

In der „Ergänzung zur Beschwerde“ vom 22.12.2015 wurde im Wesentlichen ausgeführt, die beiden Substituten verrichteten ihre rechtsanwaltliche Tätigkeit in absoluter Eigenständigkeit. Die Bf kaufe deren Expertenwissen in speziellen Rechtsgebieten in Form eines Substitutionsverhältnisses zu. Die beiden Substituten seien nicht in die betriebliche Organisation der Bf eingegliedert und unterlägen weder Weisungen noch einer Kontrolle durch die Geschäftsführer oder die Angestellten der Bf. Eine Weisungsgebundenheit aufgrund „stiller Autorität“ liege nicht vor. Die beiden Substituten seien in ihrer Arbeitsweise komplett

autonom, eine nachträgliche Bearbeitung bzw Korrektur durch die Geschäftsführer oder die Angestellten der Bf erfolge nicht.

Die beiden Substituten verrichteten ihre Tätigkeit in einem Büro, welches im räumlichen Nahebereich der Kanzleiräumlichkeiten der Bf liege. Sie hätten je eine Sekretärin und einen Rechtsanwaltsanwärter. Diese unterlägen der ausschließlichen Personal- und Diensthoheit der beiden Substituten. Die Kosten für die Miete der Büroräumlichkeiten samt Betriebskosten, die Personalkosten sowie die Kosten für die Haftpflichtversicherung fänden bei der Berechnung des jährlichen Basiswerklohnes der beiden Substituten im Wege der Gegenverrechnung Berücksichtigung.

Der von der Bf an die beiden Substituten ausbezahlte Basiswerklohn werde im Zuge jährlich stattfindender Vertragsverhandlungen überarbeitet und an die tatsächliche Auftragslage und Aktenakquisition angepasst.

In einer weiteren „Ergänzung zur Beschwerde“ vom 20.1.2016 wurde im Wesentlichen ausgeführt, die beiden Substituten hätten mit der Bf gleichlautende Substitutionsverträge abgeschlossen. Diese seien grundsätzlich auch so gelebt worden, jedoch sei es aufgrund mündlicher Vereinbarungen bzw tatsächlich gelebter Praxis zu einigen Abweichungen gekommen.

Sowohl im Tätigkeitsbereich von Herrn ***Mag X*** als auch in jenem von Herrn ***Mag Y*** lägen abgeschlossene Werke vor. Es handle sich dabei keinesfalls um laufende rechtliche Beratung. In der Praxis sei nicht für jeden einzelnen Auftrag ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen worden. Vielmehr seien die Werke im Rahmen der einmalig abgeschlossenen Substitutionsverträge erbracht worden, die insofern Rahmenvereinbarungen darstellten. Für die beiden Substituten bestehe aber keine Verpflichtung, Aufträge anzunehmen. Diese könnten ohne jeden Begründungsbedarf abgelehnt werden.

Die für die beiden Substituten getrennt angemieteten Räumlichkeiten lägen im Erdgeschoß jenes Gebäudes, in welchem die Bf ihren Sitz habe. Der Mietvertrag laute auf die Bf, allerdings würden die darauf entfallenden Kosten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von den beiden Substituten getragen werden. Die beiden Substituten seien überwiegend in diesen Räumlichkeiten tätig, sie könnten ihre Arbeit jedoch auch von zu Hause oder einem anderen Fernarbeitsplatz aus erledigen.

Eine Bindung an bestimmte Arbeitszeiten bestehe nicht. Der Urlaubskonsum sei frei wählbar, eine Abstimmung erfolge nur mit den Mandanten. Im Krankheitsfall erfolge eine Meldung an die jeweilige Sekretärin, um etwaige Verhandlungs- oder Besprechungstermine absagen zu können. Für Zeiten der Arbeitsverhinderung gebühre (abweichend von den Substitutionsverträgen) kein Honorar, was aus den monatlich schwankenden Honorarnoten

ersichtlich sei. Eine Leistungserfassung werde ausschließlich zur Rechnungslegung an die Mandanten geführt.

Die Arbeitsweise der beiden Substituten werde durch die übrigen Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf nicht kontrolliert, eine „stille Autorität“ bestehe nicht.

Weisungsgebundenheit liege weder bei Herrn ***Mag X*** noch bei Herrn ***Mag Y*** vor. Zur rechtlichen Absicherung der faktisch ohnedies gelebten Weisungsungebundenheit seien die beiden Substituten zu Gesellschaftern und allein vertretungsbefugten Geschäftsführern bestellt worden. § 21c Z 10 RAO ordne in diesem Zusammenhang ein Weisungsbindungsverbot betreffend die Mandatsausübung an. Entsprechend diesem gesetzlichen Weisungsbindungsverbot würden die Substitutionsverhältnisse auch gelebt werden.

Gemäß den standesrechtlichen Bestimmungen der RAO seien den beiden Substituten Rechtsanwaltsanwärter zugeordnet. Die diesbezüglich anfallenden Zuschläge an die Rechtsanwaltskammer bezahlten die beiden Substituten selbst. Ihnen seien auch Sekretärinnen unterstellt. Die diesbezüglichen Personalkosten sowie die Mietkosten für die Büroräumlichkeiten fänden bei der Berechnung des jährlichen Basiswerklohnes der beiden Substituten im Wege der Gegenverrechnung Berücksichtigung, sodass diese Kosten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von den beiden Substituten getragen werden würden.

Die Berechnung des Basiswerklohnes von Herrn ***Mag X*** stelle sich für das Jahr 2012 beispielhaft wie folgt dar:

Basishonorar	130.000,00 Euro
abzüglich Betriebskosten	- 3.500,00 Euro
abzüglich Mietaufwand Büro	- 12.500,00 Euro
abzüglich Kosten für Haftpflichtversicherung und Softwarenutzung	- 2.000,00 Euro
abzüglich Kosten für Sekretärin	- 29.000,00 Euro
abzüglich Kosten für Rechtsanwaltsanwärter	- 33.000,00 Euro
Basiswerklohn	50.000,00 Euro

Die beiden Substituten seien nicht nur über die Bf zu Mandanten gekommen, sondern akquirierten in größerem Umfang auch selbst. Sie hätten sich den Namen und die Reputation der Bf insofern zu Nutze gemacht, als sie mit deren Briefpapier, deren Mailsignatur und an deren Kanzleisitz in Erscheinung getreten seien.

Herr ***Mag X*** halte im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit auch Vorträge für die Firma ***Firma*** und habe gemeinsam mit seiner Ehegattin ein Immobilienunternehmen gegründet. Er sei höchstpersönlich in der Liste der Insolvenzverwalter eingetragen und betätige sich als Verlassenschaftskurator. Eine derart breit gefächerte, selbständige Tätigkeit führe zwangsläufig zur wirtschaftlichen Unabhängigkeit im Verhältnis zur Bf. Auch im Bereich der Verfahrenshilfe erteile der Staat die Mandate ausschließlich an die beiden Substituten persönlich und nicht an die Bf als Rechtsanwälte-GmbH.

Die Tätigkeit der beiden Substituten sei überdies mit einem Unternehmerrisiko verbunden.

In ihrer abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 7.4.2017 legte die belangte Behörde zunächst ausführlich dar, weshalb durch die streitgegenständlichen Substitutionsverträge kein Werkvertragsverhältnis, sondern ein Dauerschuldverhältnis begründet werde.

Sodann ging sie auf das für den sozialversicherungsrechtlichen Dienstnehmerbegriff des § 4 Abs 2 ASVG maßgebliche Kriterium der persönlichen Abhängigkeit ein und führte hiezu im Wesentlichen aus, Grundvoraussetzung für die persönliche Abhängigkeit sei die persönliche Arbeitspflicht. Diese fehle, wenn dem zur Leistung Verpflichteten ein generelles Vertretungsrecht zukomme. Im vorliegenden Fall werde ein solches Vertretungsrecht weder im Vertrag erwähnt noch sei dies sonst in irgendeiner Form vorgebracht worden. Die persönliche Arbeitspflicht fehle weiters dann, wenn einem Beschäftigten ein „sanktionsloses Ablehnungsrecht“ zukomme. Bei der Befugnis der beiden Substituten, angebotene Aufträge auszuschlagen bzw angebotene Akten abzulehnen, handle es sich allenfalls um ein sanktionsloses Ablehnungsrecht im weiteren Sinne, das jedoch, wie sich aus der ständigen Rechtsprechung ergebe, die persönliche Arbeitspflicht nicht berühre.

Zum Kriterium der Weisungsgebundenheit führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dieses Kriterium trete mit steigender Qualifikation der Tätigkeit immer mehr in den Hintergrund, sodass der Tatsache, dass die beiden Substituten inhaltlich weisungsfrei gewesen seien, nicht allzu viel Gewicht beigemessen werden könne. Zwar hätten die beiden Substituten weder zu einer bestimmten Zeit noch an einem bestimmten Ort zu arbeiten gehabt. Es gebe jedoch auch bei „normalen“ Arbeitsverhältnissen Modelle, bei denen die Arbeitszeiten durch den Arbeitnehmer sehr frei gewählt werden könnten, wie etwa Gleitzeitmodelle. Zudem könnten auch leitende Angestellte ihre Arbeitszeiten sehr frei einteilen. Dem Umstand, dass die Möglichkeit zur Heimarbeit gegeben sei, komme ohnehin keine große Bedeutung zu, da diese Möglichkeit mittlerweile ein sehr regelmäßiger Bestandteil von Dienstverhältnissen sei. Wenn es einem Mitarbeiter erlaubt sei, nur einen Tag pro Woche von zu Hause (oder von wo auch immer) aus zu arbeiten, stelle dies bereits 20% der Arbeitszeit dar. Dies entspreche annähernd dem geschätzten Arbeitsausmaß der beiden Substituten außerhalb der Kanzlei und sei daher gut vergleichbar.

Für eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bf spreche der Umstand, dass die beiden Substituten zwar ihren Urlaub frei wählen könnten, laut Substitutionsvertrag jedoch ihre Abwesenheiten möglichst mit den anderen Anwälten abzustimmen hätten. Herr ***Mag Y*** habe ausgesagt, dass er seinen Urlaub weder mit seiner Sekretärin noch mit sonst jemandem abstimme. In diesem Fall würden Anrufe von Klienten wohl vom Sekretariat der Bf erledigt werden, was ein starkes Indiz für eine Einbindung in den betrieblichen Organismus der Bf sei. Hinzu komme, dass die beiden Substituten über keine eigene Telefonnummer verfügten, sodass Klienten, welche die ua auf der Homepage der Bf angeführte Telefonnummer wählten, nicht direkt zu den beiden Substituten bzw deren Sekretärinnen, sondern allgemein zur Kanzlei der Bf gelangten. Diese Situation sei typisch für ein Dienstverhältnis, nicht jedoch für eine selbständige Tätigkeit.

Für das Vorliegen von Dienstverhältnissen spreche überdies § 6 der Substitutionsverträge. Dieser normiere, dass die beiden Substituten alle Mandate im Namen und für Rechnung der Bf zu bearbeiten hätten. Jede Art von Rechtsberatung dürfe nur im Namen und für Rechnung der Bf geleistet werden. Diese Regelung schließe jegliche entgeltliche Rechtsberatung durch die beiden Substituten in deren eigenem Namen bzw im Rahmen eines eigenen Unternehmens aus. Dabei handle es sich um ein sehr rigides Konkurrenzverbot, das üblicherweise nur bei Dienstverhältnissen vorkomme.

Eine eigene unternehmerische Struktur der beiden Substituten sei aufgrund der nachfolgend angeführten Punkte nur sehr schwer erkennbar:

- Die beiden Substituten hätten dieselbe Anschrift, dieselbe Telefonnummer, dieselbe Web-Adresse und dieselbe Fax-Durchwahl wie die Bf.
- Die E-Mail-Adresse der beiden Substituten laute auf die Bf.
- Auf dem Briefpapier der Bf, an der Glasfassade der Kanzleiräumlichkeiten der Bf sowie auf der Homepage der Bf seien die beiden Substituten völlig gleichgeordnet mit den übrigen bei der Bf angestellten Rechtsanwälten genannt.
- Die beiden Substituten verfügten über keine eigene Homepage.
- Ein eigenes Logo sei nicht vorhanden.

Zum Kriterium des Unternehmerrisikos führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, unstrittig sei, dass die beiden Substituten ihre Einnahmenseite beeinflussen könnten. Je mehr Umsatz sie erwirtschafteten, desto höher seien die monatlichen Akontierungen. Sie hätten jedoch nicht die Kosten der Leistungserbringung zu tragen, denn gemäß § 1 (7) der Substitutionsverträge würden alle echten Barauslagen von der Bf getragen werden. Sie könnten daher die Ausgabenseite nicht beeinflussen. Im Übrigen sei das Vorliegen eines Unternehmerrisikos nicht entscheidend und könne ein solches nach der Rechtsprechung auch bei Dienstverhältnissen vorkommen. Diesem Punkt könne daher nicht besonders viel Gewicht beigemessen werden.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 3.5.2017 wurde die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

Die belangte Behörde legte daraufhin den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 26.7.2017 verwies sie auf ihre Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 7.4.2017.

Mit Schreiben vom 31.7.2017, welches an die belangte Behörde gerichtet war und von dieser ohne Gegenäußerung dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurde, erstattete der steuerliche Vertreter der Bf eine umfassende Stellungnahme zu den Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 7.4.2017.

Darin wurde ua ausgeführt, eine Vertretung der beiden Substituten durch qualifizierte Personen sei ohne Zweifel jederzeit möglich. Die beiden Substituten hätten überdies ein sanktionsloses Ablehnungsrecht, und zwar nicht nur ein solches im weiteren Sinne, sondern auch im engeren Sinne. Die Bf habe einen jederzeit verfügbaren Arbeitskräftepool, der die abgelehnten Aufträge übernehmen könne. Die beiden Substituten wählten selbst aus, wer sie bei der jeweiligen Tätigkeit vertreten solle, und besprächen dies direkt mit dem Mandanten und dem betreffenden Rechtsanwalt.

Zum Kriterium der Weisungsgebundenheit wurde unter Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.11.2016, 2013/13/0046, und 24.11.2016, Ro 2014/13/0040, im Wesentlichen ausgeführt, entgegen der Ansicht der belangten Behörde sei die Freiheit im Hinblick auf die Arbeitszeit und den Arbeitsort ein wesentlicher Aspekt. Der Substitutionsvertrag enthalte keine Bestimmung, welche auf eine Weisungsbindung der beiden Substituten hindeute. Die Bf verfüge über keine persönliche, arbeitsbezogene Weisungsbefugnis gegenüber den beiden Substituten und erteile auch in der Praxis keine Weisungen. Durch das den beiden Substituten eingeräumte Recht, die Arbeitszeit und den Arbeitsort frei zu bestimmen, könne das „Wie“ und „Wann“ der Arbeitserledigung autonom festgelegt werden. Es würden auch keine Arbeitsaufzeichnungen geführt werden. Weder im Zuge der GPLA noch im Beschwerdeverfahren seien von der belangten Behörde Feststellungen dahingehend getroffen worden, dass die beiden Substituten nicht frei darüber entscheiden könnten, wann, wo und in welchem Umfang gearbeitet werde. Wenn die belangte Behörde vermeine, eine sachliche Weisungsfreiheit der beiden Substituten lasse sich naturgemäß aus ihrer hohen Qualifikation ableiten, so verkenne sie, dass der Verwaltungsgerichtshof neben der bejahten sachlichen Autonomie auch auf die arbeitsbezogene Weisungsfreiheit abstelle.

Sollten sich für das Bundesfinanzgericht Zweifel an der Qualifikation der Substitutionsverträge als Werkverträge ergeben, werde darum ersucht, das Vorliegen freier Dienstverhältnisse zu prüfen. Denn im Falle der Annahme freier Dienstverhältnisse wäre eine Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen gemäß § 41 Abs 2 FLAG 1967 iVm § 4 Abs 4 lit c ASVG ebenfalls nicht gegeben.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Zum Mängelbehebungsauftrag:

Im Beschwerdeschreiben vom 18.9.2015 heißt es wie folgt: *„Die Beschwerde richtet sich gegen die Feststellung, wonach bei den Substituten [...] nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt ein Dienstverhältnis vorliege und dementsprechend DB [...] nachverrechnet wurde. Es wird die Rechtsansicht vertreten, dass es sich bei den Tätigkeiten der beiden Substituten um keine unselbständige Tätigkeit handelt.“*

Mit schriftlichem Mängelbehebungsauftrag vom 9.10.2015 forderte die belangte Behörde die Bf auf, eine „ausführliche“ Begründung zur Beschwerde bis spätestens 13.11.2015 nachzureichen, andernfalls die Beschwerde als zurückgenommen gelte.

Mit E-Mail vom 28.10.2015 ersuchte der steuerliche Vertreter der Bf um Verlängerung der Mängelbehebungsfrist bis 31.12.2015.

Mit E-Mail vom 2.11.2015 teilte die belangte Behörde folgendes mit: *„Ihrem formlosen Antrag wird einmalig Folge geleistet. Sollte uns am 31.12.2015 weiterhin keine Begründung vorliegen, gilt Ihre Beschwerde als zurückgenommen.“*

Zur Positionierung der beiden Substituten als Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf:

Bei der Bf handelt es sich um eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand in der Ausübung der Rechtsanwaltschaft besteht.

Mit notariellem Geschäftsanteilsabtretungsvertrag vom ***tt.mm.2012*** traten die bis dahin zu jeweils 25% am Stammkapital der Bf beteiligten vier Gesellschafter-Geschäftsführer jeweils 0,25% ihrer Geschäftsanteile sowohl an Herrn ***Mag X*** als auch an Herrn ***Mag Y*** ab. Diese waren fortan mit jeweils 0,25% am Stammkapital der Bf beteiligt.

Mit Gesellschafterbeschluss vom selben Tag wurden Herr ***Mag X*** und Herr ***Mag Y*** zu handelsrechtlichen Geschäftsführern der Bf bestellt.

Am selben Tag wurde überdies ein notarieller Treuhandvertrag zwischen Herrn ***Mag X*** und Herrn ***Mag Y*** (als Treuhänder) einerseits und den übrigen vier Gesellschafter-Geschäftsführern (als Treugeber) andererseits abgeschlossen. Es wurde vereinbart, dass die Abtretung der Geschäftsanteile an Herrn ***Mag X*** und Herrn ***Mag Y*** nur zu treuen Händen erfolgt. Darüber hinaus erteilten Herr ***Mag X*** und Herr ***Mag Y*** den

übrigen vier Gesellschafter-Geschäftsführern Vollmacht zur Ausübung aller den Gesellschaftern zukommenden Rechte sowie zur Wahrnehmung aller Rechte und Pflichten als Geschäftsführer. Die diesbezüglichen Vertragspassagen lauten auszugsweise wie folgt:

*„Viertens: Die Treuhänder ***Mag X*** und ***Mag Y*** üben ihre Gesellschafterrechte nach außen hin und gegenüber der Gesellschaft (insbesondere ihr Stimmrecht in der Generalversammlung) ausschließlich über (so erzielbar) gleichlautende und einheitliche Weisung von ***Dr A***, ***Mag B***, ***Dr C*** und ***Dr D*** aus. Erhalten die Treuhänder keine gleichlautende und einheitliche Weisung der Treugeber über die Ausübung ihrer Gesellschafterrechte, dann enthalten die Treuhänder sich jeglicher Ausübung ihrer Gesellschafterrechte (insbesondere ihres Stimmrechts in der Generalversammlung). ***Mag X*** und ***Mag Y*** erteilen überdies sogleich schriftliche Vollmacht unter Verzicht auf die eigene Stimme an ***Dr A***, ***Mag B***, ***Dr C*** und ***Dr D*** zur Ausübung aller Rechte nach deren eigenem Gutdünken in jeder Generalversammlung und in allen sonstigen den Gesellschaftern vorbehaltenen Belangen während der ganzen Dauer des Treuhandverhältnisses. [...].*

*Fünftens: ***Mag X*** und ***Mag Y*** werden durch die Generalversammlung zu je einzelvertretungsbefugten Geschäftsführern der ***Bf*** bestellt werden. Die Ausübung der gesamten Wirkungsmacht als Geschäftsführer erfolgt freilich (soweit nicht § 21c Z 10 RAO anderes anordnet) durch ***Mag X*** und ***Mag Y*** im Innenverhältnis über (so erzielbar) gleichlautende und einheitliche Weisung von ***Dr A***, ***Mag B***, ***Dr C*** und ***Dr D***. Erhalten die Treuhänder keine gleichlautende und einheitliche Weisung der Treugeber über die Ausübung ihrer Wirkungsmacht als Geschäftsführer, dann enthalten die Treuhänder sich jeglicher Ausübung ihrer diesbezüglichen Wirkungsmacht, enthalten sich also insbesondere der Abgabe einer Stimme. ***Mag X*** und ***Mag Y*** erteilen schriftliche Vollmacht unter Verzicht auf die eigene Stimme an ***Dr A***, ***Mag B***, ***Dr C*** und ***Dr D*** zur Wahrnehmung aller Rechte und Pflichten als Geschäftsführer (insbesondere zur Erstellung und Einreichung des Jahresabschlusses sowie zur Vornahme aller Steuererklärungen) während der ganzen Dauer des Treuhandverhältnisses. [...]“*

Dieser vertraglichen Vereinbarung entsprechend nahmen Herr ***Mag X*** und Herr ***Mag Y*** in den Streitjahren keinerlei Geschäftsführungsagenden für die Bf wahr, sondern wurden ausschließlich rechtsanwaltlich für die Bf tätig. Zwischen der Bf und Herrn ***Mag X*** bzw Herrn ***Mag Y*** wurden auch keine Geschäftsführer-Anstellungsverträge abgeschlossen. Mit der rein formellen Positionierung als Gesellschafter-Geschäftsführer war eine „Aufwertung“ von Herrn ***Mag X*** und Herrn ***Mag Y*** in der rechtsanwaltlichen Funktionswahrnehmung der Klienten beabsichtigt.

Eine gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung, derzufolge Herr ***Mag X*** und Herr ***Mag Y*** weisungsfrei gestellt gewesen wären, bestand nicht.

Zur rechtsanwaltlichen Tätigkeit der beiden Substituten für die Bf:

Herr ***Mag X*** stand im Zeitraum 2.1.2007 bis 30.6.2011 als Rechtsanwaltsanwärter in einem Dienstverhältnis zur Bf.

Herr ***Mag Y*** stand im Zeitraum 1.12.2007 bis 14.3.2012 als Rechtsanwaltsanwärter in einem Dienstverhältnis zur Bf.

Die Bf schloss am 1.7.2011 mit Herrn ***Mag X*** und am 14.3.2012 mit Herrn ***Mag Y*** gleichlautende Substitutionsverträge mit folgendem Inhalt ab:

„§ 1 NATUR DES RECHTSVERHÄLTNISSES

*(1) ***Mag X*** [***Mag Y***] begründet seinen Kanzleisitz nach § 21 Abs 1 RAO in ***Adresse Bf***.*

*(2) ***Mag X*** [***Mag Y***] wird seine Tätigkeit als Rechtsanwalt im Rahmen des Kanzleisitzes der ***Bf*** ausüben.*

*(3) Die Buchhaltung und Steuerveranlagung des Unternehmens von ***Mag X*** [***Mag Y***] wird über Auftrag und Rechnung der ***Bf*** von deren Buchhaltung bzw Steuerberatung erledigt.*

*(4) ***Mag X*** [***Mag Y***] übt seine rechtsanwaltliche Tätigkeit (also die inhaltliche Beratung und Vertretung der Mandanten) frei von Weisungen der ***Bf*** aus. Im Übrigen wird ***Mag X*** [***Mag Y***] mit ***Bf*** in allen gemeinsamen unternehmerischen Belangen (also nicht jenen, die ausschließlich sein eigenes Unternehmen betreffen) stets einvernehmlich handeln.*

*(5) ***Mag X*** [***Mag Y***] hat zu keinen bestimmten Zeiten oder an bestimmten Wochentagen zu arbeiten oder an seinem Kanzleisitz anwesend zu sein, wohl aber wird er seine Arbeitskraft sowie ganze fachliche und unternehmerische Befähigung ausschließlich für die Bearbeitung der Mandate und Betreuung der Mandanten einsetzen.*

*(6) ***Mag X*** [***Mag Y***] stehen die Sacheinrichtungen und das Personal der Kanzlei ***Bf*** im Einvernehmen mit dieser zur Verfügung. ***Mag X*** [***Mag Y***] erhält von ***Bf*** einen Arbeitsraum, einen Raum für sein Sekretariat sowie den Raum für einen allenfalls ihm zugeteilten Rechtsanwaltsanwärter. Ferner erhält ***Mag X*** [***Mag Y***] eine dem Kanzleistandard der ***Bf*** gemäße Möblierung seines Raums sowie die Ausstattung mit den kanzleiüblichen Gerätschaften aller Art. Im Übrigen ist ***Mag X*** [***Mag Y***] in der darüber hinausgehenden Ausstattung seines Arbeitsraums frei.*

(7) Alle echten Barauslagen in den einzelnen Mandaten werden von ***Bf*** unmittelbar getragen, ohne dass ***Mag X*** [***Mag Y***] sie an ***Bf*** verrechnen müsste.

(8) ***Mag X*** [***Mag Y***] erhält von ***Bf*** eine Mobilfunk-SIM zur freien Verfügung.

(9) ***Mag X*** [***Mag Y***] wird im Rahmen der Haftpflichtversicherung der ***Bf*** mitversichert, sodass er keine eigene solche Versicherung zu unterhalten braucht.

(10) Das Rechtsverhältnis zwischen ***Mag X*** [***Mag Y***] und ***Bf*** ist seiner zivilrechtlichen Natur nach ein Werkvertrag, seiner standesrechtlichen Natur nach ein ständiger Substitutionsvertrag. ***Mag X*** [***Mag Y***] schuldet ***Bf*** nicht bloß ein Bemühen und das Verrichten von Arbeit, sondern die Erzielung eines - seinem fachlichen Können und seinem Arbeitseinsatz gemäß - angemessenen, jedenfalls aber die Kosten des Aufwands von ***Bf*** für die Kostenstelle ***Mag X*** [***Mag Y***] nicht bloß geringfügig übersteigenden Umsatzes.

§ 2 DAUER DES VERTRAGSVERHÄLTNISSES

(1) Das Vertragsverhältnis wird beginnend mit dem Tag der Eintragung von ***Mag X*** [***Mag Y***] als Rechtsanwalt auf unbestimmte Zeit eingegangen. Unmittelbar (nahtlos) vor diesem Zeitpunkt endet das Dienstverhältnis von ***Mag X*** [***Mag Y***] zur ***Bf*** als Rechtsanwaltsanwärter.

(2) Das Vertragsverhältnis endet durch Kündigung eines der Vertragsteile, welche unter Wahrung einer Frist von 6 Monaten zu jedem Kalenderhalbjahresende ausgesprochen werden kann.

(3) Im Übrigen endet das Vertragsverhältnis über einseitige Erklärung eines Vertragsteils mit sofortiger Wirkung nur, wenn seine Fortsetzung für den die Beendigung aussprechenden Vertragsteil aus Gründen, die in der Person des anderen Vertragsteils oder doch in seiner Sphäre gelegen sind, unzumutbar geworden ist.

(4) Für den Fall der Beendigung des Vertragsverhältnisses sagt ***Mag X*** [***Mag Y***] der ***Bf*** zu, dass er gerechnet vom Stichtag der Beendigung an für zumindest zwei Jahre Mandanten der ***Bf*** mit Ausnahme solcher, die gänzlich aus eigenen sozialen Verbindungen von ***Mag X*** [***Mag Y***] akquiriert wurden und deren Akquisition ***Mag X*** [***Mag Y***] der ***Bf*** gemeldet hat, nicht beraten und vertreten wird. Nicht zu dieser Ausnahme gehören also Mandate neuer Mandanten, die infolge der Propaganda eines bestehenden, von ***Mag X*** [***Mag Y***] betreuten Mandanten der ***Bf*** erteilt werden, möchten diese bestehenden Mandanten auch ***Mag X*** [***Mag Y***] als ihren persönlichen Rechtsberater ansehen.

§ 3 ENTGELTE

(1) Für seine Tätigkeit erhält ***Mag X*** [***Mag Y***], sofern er den seinem fachlichen Können und seinem Arbeitseinsatz gemäß angemessenen Umsatz erzielt, einen jährlichen BASISWERKLOHN von € 50.000,- zuzüglich 20% USt. Auf diesen BASISWERKLOHN kann ***Mag X*** [***Mag Y***] monatlich nach Maßgabe der jeweils von ihm erreichten Umsätze Akontierungen an ***Bf*** ansprechen.

(2) Zusätzlich erhält ***Mag X*** [***Mag Y***] einen jährlichen ANWALTSWERKLOHN in Höhe sämtlicher jährlichen Ausgaben, die er in seiner Eigenschaft als Rechtsanwalt an die Rechtsanwaltskammer bzw an von dieser beauftragte Verrechnungsstellen abzuführen hat, sowie aller seiner Ausgaben zur Unterhaltung einer angemessenen Krankenversicherung. Dieser ANWALTSWERKLOHN wird zuzüglich 20% USt gewährt. Den ANWALTSWERKLOHN kann ***Mag X*** [***Mag Y***] jeweils bei Anfall seiner diesbezüglichen Ausgaben an ***Bf*** verrechnen.

(3) Ferner erhält ***Mag X*** [***Mag Y***] für Dienstreisen mit seinem eigenen Kraftfahrzeug einen REISEWERKLOHN je gefahrenem Kilometer in Höhe des Kilometergeldes nach § 4 Z 1 iVm § 10 Abs 3 und 4 Reisegebührenvorschrift (BGBl 1955/133 idgF) zuzüglich € 0,08 zuzüglich 20% USt je gefahrenem Kilometer. Diesen REISEWERKLOHN kann ***Mag X*** [***Mag Y***] jeweils bei seinem tatsächlichen Anfall verrechnen.

(4) Mit diesem gesamten Werklohn sind alle Tätigkeiten von ***Mag X*** [***Mag Y***] abgegolten.

§ 4 Freizeit

(1) Die Geschäftsführer der ***Bf*** (welche arbeitsrechtlich im Gegensatz zu ***Mag X*** [***Mag Y***] Dienstnehmer der ***Bf*** sind) haben je Geschäftsjahr für 25 Arbeitstage (Montag-Freitag) Urlaubsanspruch. Der gänzliche Anspruch auf diesen Urlaub entsteht am Beginn eines jeden Kalenderjahres. Ansprüche auf Urlaub verfallen abgeltungslos nach Ablauf des Jahres, das auf das Jahr folgt, darin der Urlaubsanspruch entstand. Die Geschäftsführer der ***Bf*** haben mit den anderen Geschäftsführern eine nach Möglichkeit einvernehmliche und langfristige Planung ihrer Urlaube vorzunehmen.

(2) Auch ***Mag X*** [***Mag Y***] ist darum ersucht, seine Abwesenheiten von der Kanzlei zu Freizeit Zwecken nach dieser Maßgabe zu handhaben und zu bemessen.

§ 5 TÄTIGKEITSVERHINDERUNGEN

(1) Zeiten der Tätigkeitsverhinderung von ***Mag X*** [***Mag Y***] ab dem 61. Arbeitstag im Kalenderjahr führen, soweit sie eine merkliche Umsatzeinbuße zeitigen, zu folgenden Minderungen des aliquoten BASISWERKLOHNS: bis zum 90. Tag ab dem Eintritt der Tätigkeitsverhinderung ein nach der Summe der Zeiträume der Tätigkeitsverhinderung aliquot verminderter BASISWERKLOHN von 75 vH; ab dem 91. Tag bis zum 120. Tag nach Eintritt der

*Tätigkeitsverhinderung gebührt ***Mag X*** [***Mag Y***] ein zeitlich aliquot verminderter BASISWERKLOHN von 50 vH; ab dem 121. Tag bis zum 150. Tag gebührt ***Mag X*** [***Mag Y***] ein zeitlich aliquot verminderter BASISWERKLOHN von 25 vH. Danach gebührt ***Mag X*** [***Mag Y***] kein BASISWERKLOHN mehr.*

*(2) Wenn und soweit ein Dritter für die Tätigkeitsverhinderung so kausal war, dass er ***Mag X*** [***Mag Y***] für Schäden daraus im Allgemeinen haftbar ist, so tritt insoweit keine Verminderung des BASISWERKLOHNS ein.*

§ 6 AUSSCHLIESSLICHE TÄTIGKEIT ALS RECHTSBERATER NEBENBESCHÄFTIGUNGEN

*(1) ***Mag X*** [***Mag Y***] wird - soweit im Einzelfall nicht eine anders lautende, ausdrückliche Vereinbarung getroffen wird - alle Mandate im Namen und für Rechnung der ***Bf*** bearbeiten und im Außenverhältnis ausschließlich für die ***Bf*** als ständiger Substitut gemäß § 14 RAO auftreten.*

*(2) Jede Art von Rechtsberatung durch ***Mag X*** [***Mag Y***] darf demnach nur im Namen und für Rechnung der ***Bf*** geleistet werden. Rechtliche Lehrtätigkeit und Publikationen können für eigene Rechnung entfaltet bzw. getätigt werden.*

*(3) ***Mag X*** [***Mag Y***] kann jeder achtbaren Nebenbeschäftigung nachgehen, solange es sich nicht um Rechtsberatung welcher Art immer handelt und er im Übrigen die Verpflichtungen aus diesem Vertrag dadurch nicht beeinträchtigt oder gar verletzt.*

*(4) Abgesehen von der Verfahrenshilfe wird ***Mag X*** [***Mag Y***] daher keine anwaltlichen Mandate in eigener Person annehmen. Gesetzlich zulässige Zahlungen von Verfahrensbeholdenen (oder diesen zuzurechnenden Dritten) oder Kostenersätze von Gegnern von Verfahrensbeholdenen gelten als von der ***Bf*** vereinnahmt und sind dieser weiter zu geben.*

*(5) Soweit von Rechtsträgern, auf welche ***Mag X*** [***Mag Y***] Einfluss hat, Rechtsberatung nachgefragt wird, wird ***Mag X*** [***Mag Y***] nach seinen rechtlich zulässigen Möglichkeiten dafür Sorge tragen, dass ***Bf*** das Mandat zu dieser Rechtsberatung erhält.*

*(6) Unentgeltliche Rechtsberatung - ausgenommen übliche Gelegenheitsberatungen - wird nur im Einvernehmen mit ***Bf*** gewährt.*

§ 7 GEHEIMHALTUNG UND EINVERNEHMEN

*(1) ***Mag X*** [***Mag Y***] wird über alle die ***Bf*** und ihre Geschäfte betreffenden Angelegenheiten Dritten gegenüber unbedingtes Stillschweigen bewahren.*

(2) Diese Verpflichtung bleibt auch nach Beendigung dieses Vertragsverhältnisses aufrecht.

§ 8 Haftung

*(1) ***Mag X*** [***Mag Y***] ist ***Bf*** für die Sorgfalt eines ordentlichen Rechtsanwalts und Unternehmers verantwortlich.*

*(2) ***Mag X*** [***Mag Y***] haftet ***Bf*** - außer in Fällen des Vorsatzes und der groben Fahrlässigkeit - nur bis zur Höhe der für ihn bestehenden Berufshaftpflichtversicherung.*

*(3) ***Mag X*** [***Mag Y***] haftet ***Bf*** überdies, wiewohl er weder Dienstnehmer der ***Bf*** ist, noch arbeitnehmerähnlich von dieser beauftragt wird, nach dem freien Willen der Vertragsteile mit den Wohltaten des DHG.*

§ 9 Sonstiges

(1) Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen der Schriftform.

(2) Für Streitigkeiten und einstweiligen Rechtsschutz ist ausschließlich das jeweils sachlich berufene Gericht für Wien Innere Stadt zuständig."

Die beiden Substituten wurden nicht nur am Kanzleisitz der Bf tätig, sondern verrichteten ihre Arbeit auch von einem Fernarbeitsplatz bzw von zu Hause aus. Die Arbeiten wurden zu etwa 70% am Kanzleisitz der Bf erledigt.

Die beiden Substituten beauftragten von Beginn an auf eigene Rechnung die ***X Steuerberatungs GmbH*** in Angelegenheiten der Buchhaltung und Steuerberatung.

Die Bf erteilte ab dem Zeitpunkt des Abschlusses der Substitutionsverträge weder Herrn ***Mag X*** noch Herrn ***Mag Y*** Weisungen betreffend den Arbeitsort, die Arbeitszeit oder das sonstige arbeitsbezogene Verhalten. Die beiden Substituten agierten im Rahmen ihrer rechtsanwaltlichen Tätigkeit völlig weisungsfrei und unterlagen keiner Kontrolle durch die Bf.

Die beiden Substituten hatten bei der Bearbeitung der Mandate Leistungsaufzeichnungen zu führen. Diese dienten ausschließlich der Verrechnung von Leistungen gegenüber den Klienten. Eine Kontrolle des arbeitsbezogenen Verhaltens der beiden Substituten durch die Bf war damit nicht beabsichtigt.

Es stand den beiden Substituten frei, ihnen von der Bf zur Übernahme vorgeschlagene Mandate ohne Begründung abzulehnen.

Im Falle von Vertretungsbedarf, zB bei Terminkollisionen, griffen die beiden Substituten auf den jederzeit verfügbaren Arbeitskräftepool der Bf, dh auf die übrigen für die Bf tätigen Rechtsanwälte zurück. Eine Vertretung der beiden Substituten durch von diesen selbst bestimmte, von der Bf unabhängige Rechtsanwaltskanzleien erfolgte nicht.

Kalkulatorische Grundlage für den in § 3 (1) der Substitutionsverträge geregelten, jährlichen Basiswerklohn in Höhe von netto 50.000,00 Euro war ein von den beiden Substituten zu erwirtschaftender jährlicher Umsatz in Höhe von jeweils netto 120.000,00 Euro bis 130.000,00 Euro, von dem bestimmte der Bf entstandene Kosten, wie insbesondere Kosten für das den beiden Substituten zugeordnete Personal, Miet- und Betriebskosten für die den beiden Substituten zur Verfügung gestellten Büroräumlichkeiten, Kosten für die Übernahme der Haftpflichtversicherung sowie Kosten für die den beiden Substituten zur Verfügung gestellte Kanzlei-Software in Abzug gebracht wurden. Da der tatsächlich erwirtschaftete Umsatz diese Umsatzvorgabe im Laufe der Zeit überschritt, wurde Ende 2013 von den beiden Substituten jeweils eine Bonushonorarnote in Höhe von netto 10.000,00 Euro gelegt. Ab dem Jahr 2014 wurde der Basiswerklohn entsprechend erhöht.

Die beiden Substituten legten an die Bf in regelmäßigen monatlichen Abständen Honorarnoten, die sich auf einen Leistungszeitraum von jeweils rund einem Monat erstreckten. Das in den Honorarnoten ausgewiesene Basishonorar wurde auf der Grundlage der erwirtschafteten Umsätze, der aufgezeichneten Stunden sowie der zurechenbaren Kosten berechnet. Die Schwankungsbreite des monatlich verrechneten Basishonorars lag bei rund 1.000,00 Euro.

Zusätzlich zum Basishonorar wurden der Bf ua folgende Kosten verrechnet:

- Beiträge zur Krankenversicherung
- Beiträge zur Kollektivunfallversicherung
- Beiträge zur Betriebsunterbrechungsversicherung
- Beiträge zum Versorgungsfonds (samt RAA-Beiträgen),
- Beiträge zum Notfallsfonds
- Beiträge zum Treuhandfonds (samt Versicherung)
- Rechtsanwaltskammerbeiträge (samt RAA-Zuschlägen und RAA-Kammerbeiträgen)
- Zusatzpensionsbeiträge
- Mitgliedsbeiträge Vereinigung ***Bundesland*** Rechtsanwälte
- Jahresberechtigung ***X-Tunnel***
- Bilderausstattung
- Kilometergelder

Die in § 4 der Substitutionsverträge vorgesehene Urlaubsregelung wurde insofern anders gelebt, als der Urlaub frei wählbar war. Herr ***Mag X*** hatte seine Urlaubszeiten mit seiner Sekretärin abzustimmen. Herr ***Mag Y*** stimmte seine Urlaubszeiten weder mit seiner Sekretärin noch mit sonst jemandem ab. Die Anzahl der Urlaubstage war nicht mit 25 Tagen begrenzt.

Die den beiden Substituten unterstellten Sekretärinnen standen in einem Dienstverhältnis zur Bf und wurden von dieser entlohnt. Die Sekretärinnen hatten ihre Urlaubsanträge, Krankmeldungen und andere damit zusammenhängende Fragen ausschließlich an die beiden Substituten zu richten bzw mit diesen abzuklären. Über die Auswahl der Sekretärinnen entschieden die beiden Substituten selbst.

Die beiden Substituten bearbeiteten von ihnen selbst akquirierte Akte sowie Akte, die sie von der Bf übernahmen, ausschließlich im Namen und für Rechnung der Bf. Von ihnen bzw den ihnen zugeordneten Mitarbeitern erbrachte Leistungen rechneten sie gegenüber den Mandanten der Bf eigenständig ab. Die diesbezüglichen Honorarnoten, welche von den beiden Substituten unterfertigt wurden, lauteten auf die Bf.

Neben ihrer Tätigkeit für die Bf erledigten die beiden Substituten „private Akte“ betreffend Verwandte und Bekannte unentgeltlich. Herr ***Mag Y*** übte darüber hinaus keine weiteren Tätigkeiten oder Nebenbeschäftigungen aus. Herr ***Mag X*** hielt ab dem Jahr 2014 Vorträge für die ***Firma*** und gründete mit seiner Ehegattin im Jahr 2015, somit außerhalb des hier gegenständlichen Streitzeitraumes, ein auf Immobilienprojekte spezialisiertes Unternehmen. Weitere Tätigkeiten oder Nebenbeschäftigungen lagen im Streitzeitraum nicht vor.

Die beiden Substituten verwendeten die Kanzlei-Software der Bf sowie deren Briefpapier und Visitenkarten. Sie waren auf der Kanzlei-Homepage der Bf unter der Rubrik „Team“ angeführt. Zudem waren ihnen eine auf die Bf lautende E-Mail-Adresse sowie eine entsprechende Telefon-Durchwahl zugeordnet.

Mit schriftlichem Mietvertrag vom 5.9.2011 mietete die Bf von der ***Y-GmbH*** Räumlichkeiten im Erdgeschoß jenes Gebäudes, in welchem sich auch der Kanzleisitz der Bf befindet, an. Die angemieteten Räumlichkeiten wurden den beiden Substituten von der Bf zur Verfügung gestellt. Die den beiden Substituten unterstellten Sekretärinnen hatten dort ebenso ihr Büro wie die für die beiden Substituten allenfalls tätigen Rechtsanwaltsanwärter. Die Miet- und Betriebskosten wurden von der Bf übernommen.

Die beiden Substituten konnten selbst darüber entscheiden, mit welcher Möblierung und welchen Arbeitsutensilien ihre Büroräumlichkeiten ausgestattet werden sollten. Die diesbezüglichen Kosten wurden von der Bf übernommen.

Weder Herr ***Mag X*** noch Herr ***Mag Y*** verfügten über eine eigene Berufs-Haftpflichtversicherung. Sie waren über die Bf haftpflichtversichert, welche auch für die Versicherungsbeiträge aufkam.

Die beiden Substituten waren in den Streitjahren Mitglieder der Rechtsanwaltskammer.

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zum Kreis der Gesellschafter und Geschäftsführer der Bf sowie zu den diesbezüglich im Jahr 2012 erfolgten, für den Streitzeitraum relevanten Veränderungen ergeben sich aus einer aktenkundigen Abfrage des Firmenbuches sowie aus den ebenfalls aktenkundigen Kopien des Geschäftsanteilsabtretungsvertrages, des Gesellschafterbeschlusses betreffend die Geschäftsführerbestellung sowie des Treuhandvertrages.

Die Feststellung, dass die beiden Substituten im Streitzeitraum keinerlei Geschäftsführungssagenden für die Bf wahrnahmen, sondern ausschließlich rechtsanwaltlich für die Bf tätig wurden, gründet sich auf die Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf im Vorhaltsbeantwortungsschreiben vom 24.6.2020, denen die belangte Behörde in der Folge nicht entgegengetreten ist. Auch sonst finden sich im Akt keinerlei Hinweise auf eine tatsächliche Geschäftsführungstätigkeit der beiden Substituten.

Dass mit der rein formellen Positionierung der beiden Substituten als Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf eine „Aufwertung“ in der rechtsanwaltlichen Funktionswahrnehmung der Klienten beabsichtigt war, wurde von Herrn ***Mag B*** im Schreiben vom 18.3.2015 überzeugend dargelegt. Auch die belangte Behörde zog dies nicht in Zweifel.

Dass eine gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung bestanden hätte, aufgrund welcher die beiden Substituten weisungsfrei gestellt gewesen wären, wurde weder behauptet noch finden sich diesbezüglich Hinweise in den Akten.

Der Inhalt der Substitutionsverträge entstammt den sich im Akt befindlichen Kopien dieser Verträge.

Dass die beiden Substituten im Rahmen ihrer rechtsanwaltlichen Tätigkeit für die Bf völlig weisungsfrei agierten, ergibt sich zunächst aus den Ausführungen von Herrn ***Mag B*** im aktenkundigen Schreiben vom 18.3.2015, die insoweit mit den Angaben der beiden Substituten im Rahmen ihrer aktenkundigen Befragungen vom 23.4.2015 und 24.4.2015 übereinstimmen. Herr ***Mag Y*** gab ua folgendes zu Protokoll: *„Ich habe jedenfalls seit meiner Beschäftigung als Substitut (anders als ehemals als Dienstnehmer) nicht eine einzige Weisung mehr erhalten oder Beobachtung meiner Tätigkeit oder An- oder Abwesenheit wahrgenommen. Ich arbeite vollständig nach eigenem Ermessen.“* Auch die Bf betonte im Laufe des Verfahrens mehrfach, dass Weisungen nicht erteilt worden seien und Kontrollmaßnahmen nicht stattgefunden hätten. Gegenteiliges wurde von der belangten Behörde nicht festgestellt. Auch sonst finden sich in den vorliegenden Akten keinerlei Hinweise auf tatsächlich erteilte Weisungen oder Kontrollmaßnahmen.

Die Feststellung, dass es den beiden Substituten freistand, ihnen von der Bf zur Übernahme vorgeschlagene Mandate ohne Begründung abzulehnen, gründet sich einerseits auf die

diesbezüglichen plausiblen Ausführungen in der Beschwerdeergänzung vom 20.1.2016 und im Schreiben vom 31.7.2017, andererseits auf die Aussage von Herrn ***Mag Y*** im Rahmen seiner aktenkundigen Befragung vom 24.4.2015, „*vollständig nach eigenem Ermessen*“ zu arbeiten. Gegenteiliges wurde von der belangten Behörde nicht festgestellt. Die belangte Behörde spricht in ihrer Beschwerdevorentscheidung vom 7.4.2017 ebenfalls von der „*Befugnis der Substituten, angebotene Aufträge auszuschlagen*“, und stuft dies als „*sanktionsloses Ablehnungsrecht iwS*“ ein.

Dass die beiden Substituten im Falle von Vertretungsbedarf (nur) auf den jederzeit verfügbaren Arbeitskräftepool der Bf, dh auf die übrigen für die Bf tätigen Rechtsanwälte zurückgriffen, ist dem Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 31.7.2017 zu entnehmen. Eine Vertretung der beiden Substituten durch von diesen selbst bestimmte, von der Bf unabhängige Rechtsanwaltskanzleien wurde dagegen weder behauptet noch finden sich diesbezüglich Hinweise in den Akten.

Die Feststellungen zu den Abrechnungsmodalitäten gründen sich auf die aktenkundigen Honorarnoten, welche von den beiden Substituten an die Bf gelegt wurden. Dass das in den Honorarnoten ausgewiesene Basishonorar auf der Grundlage der erwirtschafteten Umsätze, der aufgezeichneten Stunden sowie der zurechenbaren Kosten berechnet wurde, ergibt sich aus den insoweit plausiblen Ausführungen von Herrn ***Mag B*** in den aktenkundigen Schreiben vom 18.3.2015 und 19.3.2015. Die belangte Behörde zog dies nicht in Zweifel. Sie hielt in ihrer Beschwerdevorentscheidung vom 7.4.2017 dazu folgendes fest: „*Unstrittig ist, dass die Substituten aufgrund der Regelung über das Basishonorar ihre Einkünfte auf der Einnahmenseite beeinflussen können – je mehr Umsatz sie erwirtschaften, desto höher sind die monatlichen Akontierungen.*“

Die Feststellungen zur Handhabung des Urlaubs gründen sich auf die Angaben der beiden Substituten im Rahmen ihrer aktenkundigen Befragungen vom 23.4.2015 und 24.4.2015, die sich insoweit mit den Ausführungen von Herrn ***Mag B*** im aktenkundigen Schreiben vom 18.3.2015 decken.

Zur Feststellung, dass die beiden Substituten sowohl die von ihnen selbst akquirierten Akte als auch jene Akte, die sie von der Bf übernahmen, im Namen und für Rechnung der Bf bearbeiteten, ist anzumerken, dass weder Herr ***Mag X*** noch Herr ***Mag Y*** im Rahmen ihrer aktenkundigen Befragungen vom 23.4.2015 bzw 24.4.2015 die diesbezüglich in § 6 der Substitutionsverträge vorgesehenen Regelungen in Abrede stellten und Herr ***Mag Y*** überdies ausdrücklich angab, keine Mandanten für eigene Rechnung zu akquirieren.

Dass jene Kanzleiräumlichkeiten, in welchen die beiden Substituten ihre Arbeit verrichteten, nicht von diesen selbst, sondern von der Bf angemietet wurden, ergibt sich aus einer aktenkundigen Kopie des zwischen der Bf als Mieterin und der ***Y-GmbH*** als Vermieterin abgeschlossenen Mietvertrages vom 5.9.2011.

Dass die im Zusammenhang mit der Tätigkeit der beiden Substituten angefallenen Personal- und Sachkosten, wie etwa Miet- und Betriebskosten oder Kosten für Sekretariatspersonal, von der Bf getragen wurden, ergibt sich aus den Ausführungen von Herrn ***Mag B*** im aktenkundigen Schreiben vom 18.3.2015, die sich insoweit mit den Ausführungen der beiden Substituten im Rahmen ihrer aktenkundigen Befragungen vom 23.4.2015 und 24.4.2015 decken. Das Vorbringen in der Beschwerdeergänzung vom 20.1.2016, die betreffenden Kosten seien von den beiden Substituten getragen worden, weil sie bei der Kalkulation der Höhe der von den beiden Substituten zu erwirtschaftenden Mindestjahresumsätze Berücksichtigung gefunden hätten, erscheint dagegen konstruiert. Denn dabei handelt es sich, worauf auch die belangte Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung zutreffend hinweist, nur um eine auf Ebene der Bf angestellte Kostenkalkulation, die Aufschluss darüber geben soll, unter welchen Voraussetzungen die beiden Substituten aus Sicht der Bf kostendeckend bzw gewinnbringend agieren. Vor diesem Hintergrund vermochte die Bf eine Kostenbelastung der beiden Substituten nicht schlüssig darzulegen.

Die übrigen Feststellungen sind unstrittig bzw ergeben sich aus den von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogenen, übereinstimmenden Angaben der beiden Substituten im Rahmen ihrer aktenkundigen Befragungen vom 23.4.2015 und 24.4.2015.

3. Rechtliche Beurteilung:

Zum Mängelbehebungsauftrag:

§ 85 Abs 2 BAO lautet:

„Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.“

Aus dem insoweit eindeutigen Wortlaut des § 85 Abs 2 BAO folgt, dass inhaltliche Mängel nur dann vorliegen, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen.

Für die Bescheidbeschwerde iSd §§ 243 ff BAO ergeben sich solche gesetzlichen Inhaltserfordernisse aus § 250 BAO. Dazu zählt nach Abs 1 lit d leg cit (auch) eine Begründung.

Von einem gänzlichen Fehlen einer Begründung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erst dann auszugehen, wenn eine Beschwerde keine Ansatzpunkte

dafür erkennen lässt, worin die Unrichtigkeit des bekämpften Bescheides gelegen sein soll (vgl etwa VwGH 28.5.2008, 2007/15/0246; VwGH 28.5.2008, 2007/15/0247; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0331).

Im Beschwerdeschreiben vom 18.9.2015 wurde ua folgendes ausgeführt: *„Die Beschwerde richtet sich gegen die Feststellung, wonach bei den Substituten [...] nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt ein Dienstverhältnis vorliege und dementsprechend DB [...] nachverrechnet wurde. Es wird die Rechtsansicht vertreten, dass es sich bei den Tätigkeiten der beiden Substituten um keine unselbständige Tätigkeit handelt.“*

Darin kommt klar zum Ausdruck, worin die Unrichtigkeit der hier angefochtenen Bescheide gelegen sein soll, nämlich in der Einstufung der Tätigkeit der beiden Substituten als unselbständig. Dies ist als Begründung zu werten, wovon auch die belangte Behörde auszugehen scheint, ist im Mängelbehebungsauftrag vom 9.10.2015 doch ausdrücklich (und ausschließlich) vom Fehlen einer „*ausführlichen*“ Begründung die Rede.

Da die Beschwerde eine – wenn auch nur rudimentäre – Begründung enthielt, erfolgte die Erteilung des Mängelbehebungsauftrages durch die belangte Behörde zu Unrecht (vgl *Stoll*, BAO 2703) und wurde die mit einem berechtigt erteilten Mängelbehebungsauftrag verbundene Wirkung (Fiktion der Zurücknahme der Beschwerde für den Fall, dass einem – berechtigt erteilten – Mängelbehebungsauftrag überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder zwar innerhalb der gesetzten Frist, aber unzureichend entsprochen wird; vgl etwa VwGH 6.7.2006, 2006/15/0157) nicht ausgelöst. Damit bleibt es aber auch ohne rechtliche Auswirkungen, dass der steuerliche Vertreter der Bf den Antrag auf Verlängerung der – sich aus dem zu Unrecht erteilten Mängelbehebungsauftrag ergebenden – Mängelbehebungsfrist im Wege eines E-Mails, dem nicht die Eigenschaft einer Eingabe zukommt (statt vieler VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082; VwGH 3.9.2019, Ra 2019/15/0081), stellte.

Zu Spruchpunkt I (Stattgabe):

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Ein Dienstverhältnis liegt gemäß § 47 Abs 2 Satz 1 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist nach § 47 Abs 2 Satz 2 EStG 1988 der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu

folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist gemäß § 47 Abs 2 Satz 3 EStG 1988 weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich iSd § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 vorliegen.

Gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) auch Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich iSd § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG 1988) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

Vorweg ist festzuhalten, dass die von den beiden Substituten auf der Grundlage der Substitutionsverträge für die Bf durchgeführten, rechtsanwaltlichen Tätigkeiten nicht als Herstellung eines Werkes als in sich geschlossene Einheit einer individualisierten, konkretisierten und gewährleistungstauglichen Leistung anzusehen sind. Es handelt sich dabei, worauf auch von der belangten Behörde zutreffend hingewiesen wird, um laufend zu erbringende, qualifizierte Dienstleistungen. Dafür sprechen insbesondere die kontinuierliche Leistungserbringung sowie die unbefristete Vertragsdauer (siehe etwa auch VwGH 26.5.2014, 2012/08/0233). Es handelt sich dabei jeweils um zeitraumbezogene Dauerschuldverhältnisse, nicht – wie es Werkverträgen entsprechen würde – um Zielschuldverhältnisse.

Für das Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 (mehr als 25%) bzw einer nicht wesentlichen Beteiligung (bis zu 25%) ist das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen entscheidend (vgl etwa *Peyerl* in Jakom, EStG¹³ § 22 Tz 108; *Doralt* in D/K/M/Z, EStG²¹ § 22 Tz 149). Im vorliegenden Fall waren die beiden Substituten aufgrund des Geschäftsanteilsabtretungsvertrages vom ***tt.mm.2012*** zwar zu jeweils 0,25% am Stammkapital der Bf beteiligt. Aufgrund des Treuhandvertrages vom selben Tag hielten sie ihre Geschäftsanteile jedoch nur zu treuen Händen der übrigen vier Gesellschafter-Geschäftsführer und waren daher nicht wirtschaftliche Eigentümer der Geschäftsanteile.

§ 25 Abs 1 Z 1 lit b iVm § 47 Abs 2 Satz 3 EStG 1988 gelangt daher schon aus diesem Grund nicht zur Anwendung. Im Übrigen waren die beiden Substituten auch nicht aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung iSd § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 weisungsfrei gestellt.

Es ist daher zu prüfen, ob die allgemeinen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs 2 Satz 1 und 2 EStG 1988 erfüllt sind.

Seit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs 2 EStG 1988 anhand zweier Kriterien, nämlich der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den

geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu beurteilen ist. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen, Bedacht zu nehmen (vgl etwa VwGH 22.2.2017, Ro 2014/13/0033; VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045).

Mit dieser Unterscheidung zwischen vorrangigen und nur in Zweifelsfällen maßgeblichen Kriterien verwarf der Verwaltungsgerichtshof in dem erwähnten Erkenntnis eines verstärkten Senates die in einem Teil der bis dahin bestehenden Judikatur vertretene Annahme der Gleichwertigkeit insbesondere des Kriteriums eines fehlenden Unternehmerrisikos mit den beiden Merkmalen der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung, auf die sich die Prüfung des „Gesamtbildes“ vorrangig zu beziehen hat (vgl etwa VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0041; VwGH 25.4.2019, Ra 2018/13/0083).

Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung ist dabei stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (vgl etwa VwGH 20.12.2000, 99/13/0223; VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071).

Zur Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ua in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162; VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045).

Im vorliegenden Fall ist eine Eingliederung der beiden Substituten in den geschäftlichen Organismus der Bf gegeben. Dafür sprechen insbesondere die Zurverfügungstellung von Personal (Sekretärinnen, Rechtsanwaltsanwärter), Büroräumlichkeiten und sonstigen Arbeitsutensilien durch die Bf, sowie die Mandantenakquise und -betreuung ausschließlich im Namen und für Rechnung der Bf.

Zur Weisungsgebundenheit:

Der Verwaltungsgerichtshof hatte sich in jüngerer Vergangenheit mehrmals mit der Frage zu befassen, ob eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand in der Ausübung der Rechtsanwaltschaft besteht, für ihre nicht wesentlich beteiligten, rechtsanwaltlich tätigen Gesellschafter-Geschäftsführer Dienstgeberbeiträge zu leisten hat (vgl insbesondere VwGH 24.11.2016, 2013/13/0046; VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0040; VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0064). Den zitierten Erkenntnissen ist gemein, dass eine Weisungsfreistellung aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Sonderregelung nicht bestand, sodass ein

Dienstverhältnis nicht bereits aufgrund des § 47 Abs 2 Satz 3 iVm § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 anzunehmen war. Es war daher jeweils zu prüfen, ob die allgemeinen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs 2 Satz 1 und 2 EStG 1988 (Eingliederung in den geschäftlichen Organismus und persönliche Weisungsgebundenheit) erfüllt waren. Streit bestand jeweils darüber, ob die nicht wesentlich beteiligten, rechtsanwaltschaftlich tätigen Gesellschafter-Geschäftsführer einer persönlichen Weisungsbindung iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 unterlagen. Der Verwaltungsgerichtshof hat dies in sämtlichen Fällen verneint und sich dabei im Wesentlichen darauf gestützt, dass die betroffenen Personen sowohl nach den Vertragsverhältnissen als auch in der tatsächlich gelebten Praxis weder an bestimmte Arbeitszeiten noch -orte gebunden waren, ihren Arbeitsablauf frei einteilen und den Umfang ihrer Arbeitsleistung selbst bestimmen konnten.

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist in diesem Zusammenhang insbesondere zu entnehmen, dass für die Beurteilung der Weisungsgebundenheit iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 von nicht wesentlich beteiligten bzw nicht beteiligten Geschäftsführern einer GmbH nicht die sachliche, sondern die davon zu unterscheidende persönliche Weisungsgebundenheit maßgeblich ist (vgl VwGH 24.11.2016, 2013/13/0046; zu den nicht beteiligten Geschäftsführern vgl VwGH 25.6.2008, 2008/15/0090; VwGH 21.10.2015, 2012/13/0088; VwGH 21.4.2016, 2013/15/0202). Die Bindung eines Geschäftsführers an den Gesellschaftsvertrag und die Gesellschafterbeschlüsse stellt bloß eine sachliche Weisungsgebundenheit her (vgl etwa VwGH 15.7.1998, 97/13/0169). Ob ein Geschäftsführer der GmbH „seine Arbeitskraft schuldet“ (§ 47 Abs 2 EStG 1988), ist aufgrund der zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH bestehenden schuldrechtlichen Verhältnisse zu beurteilen (vgl VwGH 24.11.2016, 2013/13/0046, unter Hinweis auf Vorjudikatur).

Im Treuhandvertrag findet sich unter Punkt „Fünftens“ ua folgender Passus: *„Die Ausübung der gesamten Wirkungsmacht als Geschäftsführer erfolgt freilich [...] durch ***Mag X*** und ***Mag Y*** im Innenverhältnis über (so erzielbar) gleichlautende und einheitliche Weisung von ***Dr A***, ***Mag B***, ***Dr C*** und ***Dr D***.“* Daraus lässt sich keine die Dienstnehmereigenschaft begründende, persönliche Weisungsbindung der beiden Substituten gegenüber der Bf ableiten. Beim gegenständlichen Treuhandvertrag handelt es sich zwar um ein „schuldrechtliches Verhältnis“ iSd oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl zB auch OGH 29.5.2001, 5Ob259/00z: Treuhandverhältnis als schuldrechtliche Beziehung). Dieses besteht jedoch nicht zwischen Herrn ***Mag X*** bzw Herrn ***Mag Y*** und der Bf. Vertragspartner der beiden Substituten sind vielmehr die übrigen vier Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. Hinzu kommt, dass die beiden Substituten, welche die ihnen übertragenen Geschäftsanteile an der Bf (nur) zu treuen Händen der übrigen vier Gesellschafter-Geschäftsführer hielten, zwar im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer der Bf waren, jedoch den übrigen vier Gesellschafter-Geschäftsführern *„Vollmacht unter Verzicht auf die eigene Stimme [...] zur Wahrnehmung aller Rechte und Pflichten als Geschäftsführer (insbesondere zur Erstellung und Einreichung des Jahresabschlusses sowie zur*

Vornahme aller Steuererklärungen)“ erteilten (siehe Punkt „Fünftens“ des Treuhandvertrages). Dementsprechend nahmen die beiden Substituten in den Streitjahren keinerlei Geschäftsführungsgenden für die Bf wahr, sondern wurden ausschließlich rechtsanwaltlich für die Bf tätig. Zwischen der Bf und den beiden Substituten wurden auch keine Geschäftsführer-Anstellungsverträge, sondern ausschließlich Substitutionsverträge abgeschlossen. Mit der rein formellen Positionierung als Gesellschafter-Geschäftsführer war lediglich eine „Aufwertung“ der beiden Substituten in der rechtsanwaltlichen Funktionswahrnehmung der Klienten beabsichtigt.

Da die beiden Substituten in den Streitjahren ausschließlich rechtsanwaltlich für die Bf tätig waren, stellt sich die Frage einer allfälligen persönlichen Weisungsbindung nur im Hinblick auf eben diese rechtsanwaltliche Tätigkeit.

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Hievon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095; VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045). Weisungsunterworfenheit im hier maßgeblichen Sinn bedeutet demnach, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (vgl. etwa VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175; VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0040).

Im vorliegenden Fall wurde eine Weisungsbindung in den Substitutionsverträgen nicht nur nicht vereinbart, sondern ausdrücklich ausgeschlossen. § 1 (4) der Substitutionsverträge normiert eine ausdrückliche Weisungsfreistellung der beiden Substituten im Rahmen ihrer rechtsanwaltlichen Tätigkeit (inhaltliche Beratung und Vertretung der Mandanten) für die Bf. Dies entsprach der gelebten Praxis.

Hinzu kommt, dass die beiden Substituten nach § 1 (5) der Substitutionsverträge weder an bestimmten Wochentagen noch zu bestimmten Zeiten zu arbeiten hatten und ihren jeweiligen Tätigkeitsort frei bestimmen konnten. Auch davon wich die gelebte Praxis nicht ab.

Zwar hatten die beiden Substituten bei der Bearbeitung der Mandate Leistungsaufzeichnungen zu führen. Diese dienten jedoch ausschließlich der Verrechnung von Leistungen gegenüber den Klienten. Eine Kontrolle des arbeitsbezogenen Verhaltens der beiden Substituten durch die Bf war damit nicht beabsichtigt. Aus dem Einsatz eines solchen Abrechnungssystems, das keinen

anderen Zwecken als der Verrechnung von Leistungen gegenüber den Klienten dient, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine persönliche Weisungsunterworfenheit nicht ableitbar (vgl VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0040).

Eine Befugnis der Bf, durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden der beiden Substituten zu beeinflussen, geht auch nicht aus dem in § 1 (5) der Substitutionsverträge enthaltenen Passus hervor, wonach Herr ***Mag X*** (bzw Herr ***Mag Y***) „*seine Arbeitskraft sowie ganze fachliche und unternehmerische Befähigung ausschließlich für die Bearbeitung der Mandate und Betreuung der Mandanten einsetzen [wird]*“. Ein persönliches Weisungsrecht der Bf gegenüber den beiden Substituten, das über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinausginge und auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft der beiden Substituten gerichtet wäre, lässt sich daraus nicht ableiten. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass es den beiden Substituten in der gelebten Praxis freistand, ihnen von der Bf zur Übernahme vorgeschlagene Mandate ohne Begründung abzulehnen. Ein persönliches Weisungsrecht der Bf ergibt sich auch nicht aus § 1 (4) der Substitutionsverträge, wonach Herr ***Mag X*** (bzw Herr ***Mag Y***) mit der Bf „*in allen gemeinsamen unternehmerischen Belangen (also nicht jenen, die ausschließlich sein eigenes Unternehmen betreffen) stets einvernehmlich handeln [wird]*.“

Es liegt auch kein Fall „stiller Autorität“ der Bf vor. Mit der Bezeichnung „stille Autorität“ des Arbeitgebers wird ein – durch Kontrollrechte abgesichertes – Weisungsrecht des Arbeitgebers umschrieben, welches sich nicht in konkreter Form äußert, weil der Arbeitnehmer zB von sich aus weiß, wie er sich „im Betrieb“ des Arbeitgebers zu bewegen und zu verhalten hat (vgl etwa VwGH 19.2.2003, 99/08/0054). Wie der Verwaltungsgerichtshof jedoch wiederholt ausgesprochen hat, ist ein vertraglicher Verzicht auf das Weisungsrecht mit der „stillen Autorität“ eines Weisungsberechtigten, der keine Weisungen erteilt, nicht vergleichbar (vgl VwGH 21.10.2015, 2012/13/0088; VwGH 21.4.2016, 2013/15/0202; VwGH 24.11.2016, 2013/13/0046). Im vorliegenden Fall ist ein – durch Kontrollrechte abgesichertes – Weisungsrecht der Bf gegenüber den beiden Substituten nicht gegeben.

In seinem bereits oben zitierten, eine Rechtsanwälte-GmbH betreffenden Erkenntnis vom 24.11.2016, Ro 2014/13/0040, hatte der Verwaltungsgerichtshof mehrere vertragliche Regelungen im Hinblick auf ihre Relevanz für eine persönliche Weisungsbindung zu würdigen. Dies betraf ua eine Regelung, wonach Nebenbeschäftigungen der rechtsanwaltlich tätigen Gesellschafter-Geschäftsführer der Zustimmung der GmbH bedürfen, sowie eine Regelung über eine einvernehmliche Vorgehensweise der rechtsanwaltlich tätigen Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Urlaubseinteilung. Eine persönliche Weisungsunterworfenheit in dem Sinn, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen könnte, geht daraus nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nicht hervor. Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die in § 4 der Substitutionsverträge enthaltene Regelung betreffend eine einvernehmliche und langfristige Urlaubsplanung, die im

Übrigen tatsächlich anders gelebt wurde (freie Urlaubswahl der beiden Substituten), ebenso wenig einen Anhaltspunkt für eine persönliche Weisungsbindung der beiden Substituten liefert wie die Regelung des § 6 der Substitutionsverträge, derzufolge Rechtsberatungen nur im Namen und für Rechnung der Bf geleistet werden dürfen. Eine Tätigkeit nur für eine Firma steht der Selbständigkeit nicht entgegen, ebenso wenig ein Konkurrenzverbot (vgl. *Kirchmayr/Denk* in D/K/M/Z, EStG²¹ § 47 Tz 79, ABC der Dienstverhältnisse, Handelsvertreter, mit Hinweisen auf die Rsp des VwGH).

Wenn die belangte Behörde darauf verweist, dass es auch bei „normalen“ Arbeitsverhältnissen Modelle gebe, in denen der Dienstnehmer die Arbeitszeiten frei wählen könne, wie etwa Gleitzeitmodelle, so vermag dies schon insofern nicht zu überzeugen, als Gleitzeitmodelle neben einem Gleitzeitrahmen typischerweise eine Kernarbeitszeit vorsehen, innerhalb welcher der Arbeitnehmer seine Arbeit jedenfalls zu verrichten hat. Damit unterscheidet sich eine solche Regelung jedoch grundlegend von dem hier gegenständlichen Fall, in dem es keinerlei Bindungen an Arbeitszeiten gab.

Die belangte Behörde vergleicht den Umstand, dass die beiden Substituten etwa 70% ihrer Arbeitszeit in den Kanzleiräumlichkeiten verbrachten, mit dem Fall eines Arbeitnehmers, dem es gestattet sei, an einem Arbeitstag pro Woche von zu Hause oder einem anderen Fernarbeitsplatz aus zu arbeiten. Dies entspreche annähernd dem geschätzten Arbeitsausmaß der beiden Substituten außerhalb der Kanzleiräumlichkeiten und sei daher sehr gut vergleichbar. Dieser Vergleich überzeugt ebenfalls nicht, zumal die beiden Substituten, anders als der von der belangten Behörde beispielhaft genannte Arbeitnehmer, über ihre Anwesenheitszeiten in den Kanzleiräumlichkeiten völlig frei entscheiden konnten.

Wenn die belangte Behörde unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.4.2004, 2000/14/0125, das zur Frage der Selbständigkeit oder Nichtselbständigkeit einer mit Aushilfsarbeiten befassten Person erging, vorbringt, das Fehlen fester Arbeitszeiten lasse nicht ohne Weiteres auf das Fehlen einer persönlichen Weisungsbindung schließen, so ist dem zu entgegnen, dass der diesem Erkenntnis zugrundeliegende Sachverhalt mit dem hier gegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbar ist. Denn für die beiden Substituten ergibt sich aus den Substitutionsverträgen neben dem (gänzlichen) Fehlen von Vorgaben betreffend Arbeitszeit und Arbeitsort eine Weisungsfreistellung im Hinblick auf die gesamte rechtsanwaltliche Tätigkeit (inhaltliche Beratung und Vertretung von Mandanten).

Die belangte Behörde verweist weiters darauf, dass auch leitende Angestellte in vielen Fällen ihre Arbeitszeiten frei einteilen könnten, ohne dass dies das Vorliegen eines Dienstverhältnisses beeinträchtigen würde. Hiezu ist zu bemerken, dass es zwar zutrifft, dass es bei leitenden Angestellten ausreicht, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem oben zitierten, eine Rechtsanwälte-GmbH betreffenden Erkenntnis vom 26.1.2017, Ra

2015/15/0064, unter Hinweis auf seine Vorjudikatur ausgeführt hat, ist es aber auch in diesen Fällen für die Annahme persönlicher Weisungsgebundenheit erforderlich, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann, was auf den hier gegenständlichen Fall gerade nicht zutrifft.

Zum Vorbringen der belangten Behörde, das Kriterium der Weisungsgebundenheit trete bei höher qualifizierten Tätigkeiten in den Hintergrund, ist folgendes zu bemerken: Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, gibt es Fälle, in denen dem Kriterium der Weisungsgebundenheit auf Grund der Art der Tätigkeit wenig Unterscheidungskraft beizumessen ist, was bei höher qualifizierten Tätigkeiten zutreffen kann (vgl etwa VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0041, mit weiteren Nachweisen). Der Verwaltungsgerichtshof weist in diesem Kontext jedoch auch darauf hin, dass das völlige Fehlen persönlicher Weisungsgebundenheit ein Dienstverhältnis ausschließt (vgl VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0041, unter Hinweis auf VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175). Das Bundesfinanzgericht hat in seinen Erkenntnissen vom 21.5.2014, RV/7101958/2009, und 9.6.2015, RV/2100544/2012, die jeweils eine Rechtsanwälte-GmbH betrafen und vom Verwaltungsgerichtshof mit den bereits oben zitierten Erkenntnissen vom 24.11.2016, Ro 2014/13/0040, und 26.1.2017, Ra 2015/15/0064, wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben wurden, darauf hingewiesen, dass das Kriterium der Weisungsgebundenheit bei höher qualifizierten Tätigkeiten in den Hintergrund trete. Der Verwaltungsgerichtshof hat diesen Gesichtspunkt in keinem der beiden Fälle aufgegriffen und, wie bereits oben ausgeführt, eine persönliche Weisungsbindung der rechtsanwaltlich tätigen, nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer verneint.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die gegenständlichen Substitutionsverträge davon geprägt sind, dass eine Weisungsbindung ausdrücklich ausgeschlossen ist und die beiden Substituten an Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort oder Arbeitszeit nicht gebunden sind. Die tatsächlichen Verhältnisse wichen davon nicht ab. Die Bf erteilte ab dem Zeitpunkt des Abschlusses der Substitutionsverträge weder Herrn ***Mag X*** noch Herrn ***Mag Y*** Weisungen betreffend den Arbeitsort, die Arbeitszeit oder das sonstige arbeitsbezogene Verhalten. Die beiden Substituten agierten im Rahmen ihrer rechtsanwaltlichen Tätigkeit vollständig nach eigenem Ermessen.

Da eine persönliche Weisungsbindung der beiden Substituten gegenüber der Bf nicht gegeben ist, liegen steuerliche Dienstverhältnisse iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 nicht vor. Auf weitere – nach der oben wiedergegebenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bloß subsidiär heranzuziehende – Abgrenzungskriterien ist diesfalls nicht Bedacht zu nehmen. Vor diesem Hintergrund erübrigt sich ein Eingehen auf die Kriterien des Unternehmerrisikos und der Befugnis, sich vertreten zu lassen.

Als Dienstnehmer iSd § 41 FLAG 1967 gelten nicht nur Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, sondern auch freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs 4 ASVG. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bezieht sich der in § 41 Abs 2 FLAG 1967 enthaltene Verweis auf die Bestimmung des § 4 Abs 4 ASVG zur Gänze und umfasst damit auch die im zweiten Teilsatz enthaltenen Ausnahmebestimmungen. Gemäß § 4 Abs 4 lit c ASVG sind jene Tätigkeiten ausgenommen, welche die Zugehörigkeit zu einer der Kammern der freien Berufe begründen, was gegenständlich der Fall ist (siehe dazu etwa VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0064). Damit scheidet eine Einstufung der beiden Substituten als freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs 4 ASVG schon aus diesem Grund aus.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II (Unzulässigkeit der Revision):

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, ist das Bundesfinanzgericht der obig zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 11. November 2020