



## Anwaltsgesellschaften und die Beteiligung anwaltsfremder Fachpersonen

### Die Multidisciplinary (Non-)Partnership aus anwalts- und sozialversicherungsrechtlicher Sicht

LUKAS MÜLLER\*

KASPAR GERBER\*\*



Das Bundesgericht verlangt, dass das Aktionariat und der Verwaltungsrat einer Anwaltsgesellschaft nur aus Personen zusammengesetzt sind, die in einem kantonalen Anwaltsregister eingetragen sind. Damit stellt sich die Frage, wie anwaltsfremde Fachpersonen an Anwaltskanzleien beteiligt werden können, damit ihre Tätigkeit ebenfalls attraktiv ist. Dieser Beitrag zeigt betriebswirtschaftliche, berufsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Aspekte der Zusammenarbeit von Anwälten mit Nichtanwältinnen auf. Unter Berücksichtigung der sozialversicherungsrechtlichen Praxis gelangen die Autoren zum Ergebnis, dass die Vergütung der «Partner», die in einem kantonalen Anwaltsregister eingetragen sind, und jener, die fachfremd sind, überwiegend als Lohn erfolgen sollte, da in der Anwaltsbranche enge Restriktionen mit der Auszahlung von Dividenden verbunden sind.

Le Tribunal fédéral exige que l'actionariat et le conseil d'administration d'une société d'avocats ne soient composés que de personnes inscrites dans un registre cantonal des avocats. La question se pose donc de savoir comment associer des experts non avocats à des études d'avocats afin que leur activité soit tout aussi attrayante. Le présent article met en évidence les aspects d'économie d'entreprise, de droit professionnel et de droit des assurances sociales en ce qui concerne la collaboration des avocats avec des non-avocats. En tenant compte de la pratique en matière de droit des assurances sociales, les auteurs parviennent à la conclusion que la rémunération des « associés » inscrits dans un registre cantonal des avocats et de ceux qui sont étrangers à la profession devrait se faire principalement sous forme de salaire, étant donné que dans la branche des avocats, le versement de dividendes est soumis à de strictes restrictions.

#### Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Rechtsformen der Zusammenarbeit von Anwälten und Nichtanwältinnen
  - A. Betriebswirtschaftliche Sicht
  - B. Berufsrechtliche Rahmenbedingungen
    1. Überblick
    2. Partizipationsscheine für Nichtanwältinnen
  - C. «Equity-Partner» und «Non-Equity-Partner» bzw. «Salary-Partner»
- III. Sozialversicherungsrechtliche Aspekte
  - A. Bedeutung der Erwerbstätigkeit für die Sozialversicherungsunterstellung
    1. Begriff der Erwerbstätigkeit
    2. Abgrenzung der selbstständigen von der unselbstständigen Erwerbstätigkeit
  - B. Situation in der Anwalts-AG
    1. Tätigkeit als Organ
    2. Praxisbeispiele
- IV. Gestaltungsempfehlungen für Anwaltsaktiengesellschaften
  - A. Sozialversicherungsabgaben und Steuern auf Löhnen und Dividenden
  - B. Anwendung auf die Anwalts-AG
  - C. Empfehlungen für die Praxis
- V. Fazit

\* LUKAS MÜLLER, Dr. oec. HSG, Rechtsanwalt, lic. iur., LL.M., MA UZH, Lehrbeauftragter an den Universitäten Freiburg, St. Gallen und Zürich, Partner bei Kaiser Odermatt & Partner AG, Zug.

\*\* KASPAR GERBER, Dr. iur., LL.M., Gerichtsschreiber am Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I; Mitglied des Kompetenzzentrums Medizin – Ethik – Recht Helvetiae [MERH] der Universität Zürich mit Dozententätigkeit (CAS MedLaw). Die Autoren vertreten ihre eigenen Ansichten und binden ihre Arbeitgeber nicht.

#### I. Einleitung

Das Bundesgericht hat mit BGE 144 II 147 ff. die Beteiligung von Nichtanwältinnen als Aktionäre oder Verwaltungsräte an Anwalts-AGs («Multidisciplinary Partnership») verboten.<sup>1</sup> Da die interdisziplinäre Zusammenarbeit von Anwälten und anderen Fachexperten ein praktisches Bedürfnis darstellt, stellt sich die Frage, ob eine solche interdisziplinäre Zusammenarbeit innerhalb einer Anwalts-AG attraktiv genug bleibt, wenn der Aktienerwerb durch Nichtanwältinnen verboten ist, oder ob es hierzu Alternativen gibt.

Dieser Beitrag untersucht aus betriebswirtschaftlicher, berufsrechtlicher sowie sozialversicherungsrechtlicher Sicht die Beteiligung von Nichtanwältinnen in einer Anwalts-AG. Unter Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise formuliert dieser Aufsatz Empfehlungen für die Unternehmenspolitik von Anwalts-AGs.

<sup>1</sup> Vgl. hierzu ausführlich KASPAR SCHILLER/HANS NATER, Interdisziplinäre Anwaltsgesellschaft / Multidisciplinary Partnership (MDP), SJZ 2020, 59 ff., 95 ff.; BENOÎT CHAPPUIS/JÉRÔME GURTNER, La profession d'avocat, Zürich 2021, N 469 ff.; SABRINA NATHALIE WEISS/DARIO RAMON BUSCHOR, Schweizer Anwaltsmarkt: Quo Vadis Legal Corporate Governance, Anwaltsrevue 2020, 256 ff., 259 ff.

## II. Rechtsformen der Zusammenarbeit von Anwälten und Nichtanwältinnen

### A. Betriebswirtschaftliche Sicht

Wenn Dienstleister zusammenarbeiten, setzen sie ihre Arbeitskraft ein, um für Klienten die nachgefragten Leistungen zu erbringen. Dabei besteht auch ein grosser Markt für multidisziplinäre Dienstleistungen, bei denen Anwälte beispielsweise auch mit Steuerexperten, Sozialversicherungsexperten, Strategieberatern, Ärzten, Revisoren oder PR-Beratern zusammenarbeiten, um die Bedürfnisse ihrer Klienten zu erfüllen.<sup>2</sup> Wenn die Dienstleistungen innerhalb des Anwaltsmonopols erbracht werden (z.B. Strafverteidigung), gelten die Berufsregeln des BGFA<sup>3</sup>. Das heisst, dass diese Dienstleistungen von einer Person erbracht werden müssen, die in einem kantonalen Anwaltsregister eingetragen ist. Die multidisziplinäre Zusammenarbeit von Experten aus verschiedenen Fächern kann im Vergleich zur rein rechtlichen Beratung einen Mehrwert erzielen. Für die Erbringung ihrer Zusammenarbeit setzen sie ihre Humankapital- und anderweitige Ressourcen ein. Aus dem gemeinsamen wirtschaftlichen Zusammenwirken entsteht ein Profit oder Verlust für das Unternehmen bzw. am Ende des Tages wird mehr oder weniger Geld auf dem Bankkonto der jeweiligen dienstleistungserbringenden natürlichen Person sein.

Die zusammenarbeitenden Personen können wählen, ob sie innerhalb der gleichen rechtlichen Organisation ihre Leistungen erbringen oder ob sie ein Netzwerk von verschiedenen rechtlich selbstständigen Unternehmen bilden. Der erste Fall ist klassischerweise in Gestalt einer der Gesellschaftsformen, die das schweizerische Recht bietet, der zweite Fall besteht in einer Kooperation, die auf einmaliger, informeller oder wiederholter und formalisierter Zusammenarbeit basiert (z.B. eine Kooperationsvereinbarung mit Exklusivitätsklausel).

Die Dienstleistungserbringer können sich dazu entscheiden, sich als Gesellschafter zusammenzuschliessen und mit gemeinsamen Mitteln den Zweck verfolgen, Dienstleistungen zu erbringen und dafür ein Honorar zu verlangen. Eine Anwaltskanzlei kann auf verschiedene Arten organisiert werden. Eine Anwalts-AG kann als rechtliches Gefäss dienen, um die Risiken des Unternehmens zu übernehmen. Diese zusätzliche Risikoübernahme würde zur Berufshaftpflichtversicherung, welche alle

Anwälte gemäss Art. 12 lit. f BGFA haben müssen, hinzukommen. Die Dienstleistungserbringenden können als Gesellschafter und/oder als Arbeitnehmer in der Aktiengesellschaft mitwirken. Traditionellerweise werden grössere Anwaltskanzleien in Gestalt einer AG geführt. Das heisst, dass Miet- und Arbeitsverträge jeweils mit der AG abgeschlossen werden und dass Honorare grundsätzlich zugunsten der AG überwiesen werden. Dabei besteht in der Praxis eine grosse Vielfalt, wie die Gewinne innerhalb einer Anwaltskanzlei aufgeteilt werden.<sup>4</sup> Es ist zulässig, dass das Klientenhonorar zugunsten der Anwalts-AG überwiesen wird und dass der Gewinn an alle Aktionäre entsprechend ihrer Berechtigung, die sich aus ihren Aktien ergibt, ausgeschüttet wird. Demgegenüber wäre es ebenfalls möglich, arbeitsvertraglich einen Fixlohn und/oder eine Gewinnbeteiligung vorzusehen (z.B. eine fixe Quote von x % oder einen Fixbetrag aus jeder verrechneten Stunde). Die Grundfrage, auf die sich das Problem der Verteilung der Einnahmen und Ausgaben zuspitzt, besteht darin, ob das von der Anwalts-AG eingenommene Honorar als Lohn oder als Dividende an die Dienstleistungserbringer ausgeschüttet wird. Falls die Anwalts-AG Verlust erzielt und mehr Geld ausgibt, als sie einnimmt, müssen sich die Dienstleistungserbringer darüber einigen, wie sie das Defizit decken, damit die Anwalts-AG nicht zahlungsunfähig oder überschuldet wird.

### B. Berufsrechtliche Rahmenbedingungen

#### 1. Überblick

Anwälte sind innerhalb der aufsichtsrechtlichen Vorgaben des Anwaltsrechts frei, wie sie ihre Zusammenarbeit organisieren. Weder das BGFA noch kantonale Anwaltsgesetze enthalten kodifizierte Regelungen dazu, wie eine Anwaltskanzlei organisiert sein soll. Insofern kann sich jeder Anwalt im Rahmen der verfassungsrechtlich garantierten Wirtschaftsfreiheit selbst organisieren.<sup>5</sup> Es gibt zahlreiche Erscheinungsformen der Zusammenarbeit von anderen Personen<sup>6</sup> mit Anwälten, die in einem kantonalen Anwaltsregister eingetragen sind. Dies gilt umso

<sup>2</sup> Vgl. MARTIN RAUBER/HANS NATER, Das Bundesgericht schützt das Genfer Verbot gemischter Sozietäten, SJZ 2018, 248 ff., 251.

<sup>3</sup> Bundesgesetz vom 23. Juni 2000 über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte (Anwaltsgesetz, BGFA; SR 935.61).

<sup>4</sup> Dabei bestehen zivil-, steuer- und sozialversicherungsrechtliche Vorgaben, die von den Gesellschaftern zu beachten sind, vgl. hierzu LUKAS MÜLLER, Optimierung von Lohn und Dividende des Unternehmers, AJP 2017, 1194 ff.; WALTER FELLMANN, Anwaltsrecht, 2. A., Bern 2017, § 7 N 1979 ff.

<sup>5</sup> Vgl. BGE 131 I 223 E. 1.1; ALEXANDER BRUNNER/MATTHIAS CHRISTOPH HENN/KATHRIN KRIESI, Anwaltsrecht, Zürich 2015, 3. Kapitel N 1.

<sup>6</sup> Vgl. hierzu z.B. FELLMANN (FN 4), § 7 N 1968 ff.; BRUNNER/HENN/KRIESI (FN 5), 3. Kapitel N 1 ff.

mehr, als sich der Markt der juristischen Beratungsleistungen einem steten Wandel unterworfen sieht. In der Literatur werden verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten diskutiert,<sup>7</sup> wobei diese Analysen abgabe- und insbesondere sozialversicherungsrechtliche Rahmenbedingungen nicht berücksichtigen.

Leitplanken zu dieser Privatautonomie in der Wirtschafts- und Organisationsfreiheit werden durch die Berufsregeln gesetzt. Dazu gehört die Wahrung der institutionellen Unabhängigkeit (Art. 8 Abs. 1 lit. d BGFA). Anwälte üben den Beruf gemäss Art. 12 lit. b BGFA unabhängig, in eigenem Namen und auf eigene Verantwortung aus. Laut Art. 8 Abs. 1 lit. d BGFA können Anwälte nur Angestellte von Personen sein, die ihrerseits in einem kantonalen Anwaltsregister eingetragen sind. Dabei ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die gewählte Organisationsform die Berufsregeln des Anwaltsgesetzes berücksichtigt. Aus der Formulierung in Art. 12 lit. b BGFA, dass Anwälte den Beruf «in eigenem Namen und auf eigene Verantwortung» ausüben, ist keine konkrete Vorgabe zu entnehmen, dass sich Anwälte eine bestimmte Organisationsform geben müssen. Entscheidend ist einzig, dass ein Anwalt keine Bindung eingeht, durch die er bei der Wahrnehmung der Klienteninteressen beeinträchtigt werden könnte.<sup>8</sup> Des Weiteren ist eine Kanzlei so zu organisieren, dass das Berufsgeheimnis gewahrt wird.<sup>9</sup>

Anwälte können ihre rechtliche und betriebswirtschaftliche Organisationsform grundsätzlich frei wählen. Ein wichtiger Schritt hierzu war die Zulassung der Anwalts-AG als Organisationsform.<sup>10</sup> Wenn eine Kanzlei als Anwalts-AG organisiert wird, sind Anwälte in Zivil- und Strafprozessen formell für die Führung der Anwaltsmandate persönlich verantwortlich. Bei den steuer- und abgaberechtlichen Verfahren am Bundesverwaltungsgericht werden auch juristische Personen als Rechtsvertreter der Beschwerdeführer akzeptiert.<sup>11</sup>

Eine gewichtige Einschränkung dieser Organisationsfreiheit ergibt sich daraus, dass Personen, die nicht in einem kantonalen Anwaltsregister eingetragen sind, sich nicht als Gesellschafter oder Organe an einer Anwaltsge-

sellschaft beteiligen dürfen.<sup>12</sup> Das Bundesgericht begründet dies zunächst mit der Unabhängigkeit der Berufsausübung gemäss Art. 8 Abs. 1 lit. d BGFA, die im Falle der Beteiligung von Nichtanwältinnen als Verwaltungsräte oder Aktionäre nicht gegeben sei.<sup>13</sup> Weiter sei die Wahrung des anwaltlichen Berufsgeheimnisses nicht gewährleistet.<sup>14</sup> Das Aktionariat und der Verwaltungsrat einer Anwalts-AG müssten ausschliesslich mit Anwälten besetzt sein (in casu kein dipl. Steuerexperte als Aktionär).<sup>15</sup> Das Bundesgericht hat dadurch den Registereintrag von Anwälten einer «Multidisciplinary Partnership» – entgegen dem praktischen Bedürfnis – abgelehnt.<sup>16</sup>

Anwälte dürfen sich an mehreren Anwaltskörper-schaften beteiligen, solange sie in deren Rahmen anwaltlich tätig sind. Dabei sind die Regeln zu Interessenkonflikten und des Berufsgeheimnisses wie bei jeder anderen anwaltlichen Tätigkeit zu wahren.<sup>17</sup> Auch eine Teilzeitbeschäftigung von Anwälten ist zulässig. Dabei wird vorausgesetzt, dass nicht in einem kantonalen Anwaltsregister eingetragene Arbeitgeber keine Weisungskompetenz haben und dass die Teilzeit-Tätigkeiten in der Anwaltskanzlei nicht mit jenen der anderen Organisation miteinander vermischt werden (z.B. getrennte Büros, verschiedenes Briefpapier, Wahrung des Berufsgeheimnisses, Schaffung von klaren Verhältnissen, keine Vertretung von Kunden unter Einfluss des nichtanwaltlichen Arbeitgebers).<sup>18</sup>

SCHILLER/NATER haben die jüngsten Entwicklungen zur «Multidisciplinary Partnership» gründlich analysiert und einen überzeugend begründeten Regulierungsvorschlag formuliert, damit solche multidisziplinären Anwaltskanzleien zugelassen werden können. Den beiden Autoren ist zuzustimmen, dass, wenn Anwälte bei berufsrechtlichen Entscheiden stets in der Mehrheit sind und den Nichtanwältinnen allgemeine organisatorische Aufgaben der Anwaltsgesellschaft übertragen werden, bei «Multidisciplinary Partnerships» im Vergleich zu herkömmlichen Anwaltskanzleien keine Lücke im Klientenschutz vorhanden ist. Allfällige Lücken des Klientenschutzes könnten geschlossen werden, wenn die von den Anwälten

<sup>7</sup> Vgl. hierzu SCHILLER/NATER (FN 1), 59 ff., 95 ff.; FELLMANN (FN 4), § 7 N 1979 ff.; BRUNNER/HENN/KRIESI (FN 5), 3. Kapitel N 1 ff.; FRANÇOIS BOHNET/VINCENT MARTENET, *Droit de la profession d'avocat*, Bern 2009, N 2448 ff.; CHAPPUIS/GURTNER (FN 1), N 469 ff.

<sup>8</sup> Vgl. BGE 130 II 87 E. 4.2.

<sup>9</sup> Vgl. BRUNNER/HENN/KRIESI (FN 5), 3. Kapitel N 3.

<sup>10</sup> Vgl. LUKAS KÜNG, *Anwalts-AG – Werdegang und erste Erfahrungen im Rahmen der Gründung der ersten Obwaldner Anwalts-AG*, Jusletter vom 15.1.2007, N 1 ff.

<sup>11</sup> Vgl. das Rubrum von BVGer, A-5049/2020, 16.8.2022.

<sup>12</sup> Vgl. BGE 144 II 147 E. 5.3; LUKAS MÜLLER/EVGIN YILDIZ/MERVE OR, BGER 2C\_372/2020: Institutionelle Unabhängigkeit bei der Anwalts-AG und potenzieller Aktienwerb durch Nichtanwältinnen, AJP 2021, 407 ff., 411.

<sup>13</sup> Vgl. BGE 144 II 147 E. 5.3.1.

<sup>14</sup> Vgl. BGE 144 II 147 E. 5.3.3.

<sup>15</sup> Vgl. BGE 144 II 147 E. 5.3.2.

<sup>16</sup> Vgl. BGE 144 II 147. Dazu kritisch SCHILLER/NATER (FN 1), 59 ff., 65 f., 95 ff.; CHAPPUIS/GURTNER (FN 1), N 475 ff.

<sup>17</sup> Vgl. Beschluss der Aufsichtskommission über die Anwältinnen und Anwälte vom 3. November 2011, ZR 2012 Nr. 19 E. 12 ff.

<sup>18</sup> Vgl. BGE 130 II 87 E. 4.3.1 ff.

beigezogenen Nichtanwälte oder auch die Anwaltsgesellschaft als solche den Berufsregeln und der Disziplinaraufsicht des BGFA unterstellt würden. Dem Vorschlag von SCHILLER/NATER ist zu folgen, dass «Multidisciplinary Partnerships» mit der Unterstellung der Nichtanwälte unter das BGFA zugelassen werden sollten.<sup>19</sup> Dieser Vorschlag ist auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht sinnvoll, wenn berücksichtigt wird, dass fachfremde Personen aufgrund ihres Expertenwissens im Berufsalltag oftmals eine informelle Weisungskompetenz<sup>20</sup> haben.

## 2. Partizipationsscheine für Nichtanwälte?

Die Rechtsprechung zur «Multidisciplinary Partnership» verlangt, dass das Aktionariat und der Verwaltungsrat vollständig von Personen kontrolliert werden, die in einem kantonalen Anwaltsregister eingetragen sind.

In der bisherigen Debatte über die «Multidisciplinary Partnership» wurden hybride Finanzierungsformen noch nicht sichtbar diskutiert. Es gibt Formen der hybriden Finanzierung bzw. Eigenkapitalbeteiligung, welche nicht die gleichen Rechte wie jene eines Aktionärs vermitteln. Eine alternative Beteiligungsform für Nichtanwälte, die den aufsichtsrechtlichen Rahmenbedingungen genügen müsste, könnte in Gestalt von Partizipationsscheinen<sup>21</sup> zugelassen werden. Ein Partizipationsschein räumt dem Partizipanten grundsätzlich die gleichen Vermögens-, Informations- und Schutzrechte wie dem Aktionär ein, nicht dagegen das Stimm- und Mitwirkungsrecht sowie die damit zusammenhängenden Rechte. Dem Wesen nach handelt es sich beim Partizipationsschein um eine stimmrechtslose Aktie.<sup>22</sup> Falls die Rechtsstellung der Inhaber von Partizipationsscheinen gestützt auf Art. 656c OR statutarisch restriktiv gestaltet wird, d.h. sie kein Stimmrecht und damit zusammenhängende Rechte erhalten, ist damit keine Einflussnahme auf den Verwaltungsrat oder die Generalversammlung möglich.<sup>23</sup>

In keinem Fall können Partizipanten an der Generalversammlung die strategischen Geschicke des Unternehmens mitbestimmen, da ihnen kein Stimmrecht an der Ge-

neralversammlung eingeräumt werden kann.<sup>24</sup> Es handelt sich bei Partizipationsscheinen um ein Finanzierungsmittel, das nicht mit den Risiken von Fremdkapital verbunden ist. Falls eine Aktiengesellschaft für die Finanzierung ihres Geschäfts auf Partizipationsscheine zurückgreift, ist das Eigenkapital grösser als im Vergleich zur Aufnahme von Darlehen bzw. Fremdkapital. Partizipationskapital schützt damit die Gläubigerinteressen besser als Fremdkapital. Hier ist indes zu berücksichtigen, dass – neben dem Haftungssubstrat der Anwaltskanzlei – die gemäss Art. 12 lit. f BGFA notwendige Berufshaftpflichtversicherung für die Deckung von Schäden aus Anwaltsmandaten vorgesehen ist. Für die Deckung der Ansprüche aus dem Kanzleigeschäft steht primär das Gesellschaftsvermögen zur Verfügung, falls sich die Partner der Anwalts-AG nicht vertraglich dazu verpflichtet haben, allfällige Defizite der AG zu decken.

## C. «Equity-Partner» und «Non-Equity-Partner» bzw. «Salary-Partner»

In Anwaltskanzleien, ganz besonders bei grösseren Anwaltskanzleien, bestehen verschiedene Hierarchiestufen der praktizierenden Juristen und Anwälte. Inhaber eines Anwaltspatents sowie nichtanwaltschaftliches Personal werden auf den Websites von Wirtschaftskanzleien üblicherweise als «Partner», «Associate», «Senior Associate» oder als «Counsel» bzw. Rechtskonsultanten aufgeführt.<sup>25</sup> Der Auftritt nach aussen entspricht nicht notwendigerweise der internen Führungs- und Vergütungsstruktur oder der tatsächlichen Führungsverantwortung.

Auf der höchsten Hierarchiestufe sind üblicherweise die Partner. Dieser Begriff hat keine einheitliche Bedeutung und wird in verschiedenen Büro- und Kanzleistrukturen unterschiedlich verwendet.<sup>26</sup> In Beratungsunternehmen und Rechtsanwaltskanzleien haben sich beispielsweise die Begriffe «Equity-Partner» und «Salary-Partner» («Non-Equity-Partner») eingebürgert.<sup>27</sup> Unter einem «Equity-Partner» wird ein Mitarbeiter verstanden, der Aktien an der Gesellschaft hält und zugleich

<sup>19</sup> Vgl. SCHILLER/NATER (FN 1), 101; gl.M. CHAPPUIS/GURTNER (FN 1), N 499 ff.

<sup>20</sup> Vgl. dazu Abschnitt II.C.

<sup>21</sup> Art. 656a ff. OR.

<sup>22</sup> Vgl. JEAN NICOLAS DRUEY/EVA DRUEY JUST/LUKAS GLANZMANN, Gesellschafts- und Handelsrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 10 N 5 ff.

<sup>23</sup> Vgl. PETER JUNG/PETER V. KUNZ/HARALD BÄRTSCHI, Gesellschaftsrecht, 3. A., Zürich/Basel/Genf 2020, § 8 N 110 ff.

<sup>24</sup> Vgl. BSK OR II-RAMPINI/SPILLMANN, Art. 656c N 1, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter (Hrsg.), OR II, Basler Kommentar, 5. A., Basel 2016.

<sup>25</sup> Vgl. LEO STAUB, Kapitel 4 Leadership in der Anwaltskanzlei / A. Einführung und Übersicht, in: Leo Staub/Christine Hehli Hidber (Hrsg.), Management von Anwaltskanzleien, Erfolgreiche Führung von Anwaltsunternehmen, Zürich/Basel/Genf 2012, 438 ff.

<sup>26</sup> Vgl. BENNO HEUSSEN, Brauche ich Partner – und wenn ja, wie viele?, Anwaltsrevue 2013, 155 ff., 156.

<sup>27</sup> Vgl. DOUGLAS RICHMOND, The Partnership Paradigm and Law Firm Non-equity Partners, Kansas Law Review 2009, 508 ff.

in der Gesellschaft als Arbeitnehmer mitwirkt. «Salary-Partner» bzw. «Non-Equity-Partner» haben im Vergleich zu «Equity-Partnern» keine Aktionärsstellung. Insofern klingt der Begriff «Non-Equity-Partner» als Oxymoron. In der betriebswirtschaftlichen Essenz können sowohl der Begriff «Equity-Partner» als auch «Salary-Partner» bzw. «Non-Equity Partner» so verstanden werden, dass diese Partner auf eigenes Risiko für die Kanzlei tätig sind. Mit dem Aussenauftreten als Partner können verschiedene weitere Rechte und Pflichten verbunden sein. Auf diese Aspekte soll an dieser Stelle nicht weiter eingegangen werden.

In wissensdominierten Branchen hat ein Sachbearbeiter regelmässig einen Know-how- und Wissensvorsprung gegenüber den Anteilseignern und der Geschäftsführung. Faktisch sind dadurch die Nichtanteilseigner der Geschäftsleitung bzw. den Eigentümern gleichgestellt.<sup>28</sup> Fähige Sachbearbeiter können ohne formelle Führungsrolle auf Augenhöhe mit der Geschäftsführung die Mandatsarbeit diskutieren, obwohl sie rechtlich untergeordnet sind bzw. von ihren Vorgesetzten oder Partnern entlassen werden können.<sup>29</sup> Daraus resultieren in wissensdominierten Organisationen flache Hierarchiestufen. Auch in Anwaltskanzleien sind Hierarchiestufen eher flach. Sofern beispielsweise Steuerexperten durch ihr Expertenwissen und ihre Persönlichkeit in eigener Verantwortung Steuerberatungsmandate wahrnehmen oder Einsprache- und Beschwerdeverfahren gegen Verfügungen einer Behörde führen, verschwinden die Grenzen zwischen Aktionär, Mitglied im Verwaltungsrat und juristischen Fachpersonen wie z.B. Anwälten oder Steuerexperten. Dem Generalisten-Anwalt fehlen meist das Wissen und die Erfahrung, um den Fachexperten in ihren Fachgebieten Paroli zu bieten. Insofern haben Experten gegenüber den Anwälten, die als Aktionäre und Verwaltungsräte in einer AG mitwirken, einen Wissens- und Kompetenzvorsprung. Mit der regulatorischen Unzulässigkeit der «Multidisciplinary Partnership» haben Fachexperten in einer Anwalts-AG zwar keine formell-rechtliche, jedoch eine informelle Weisungskompetenz gegenüber den Aktionären bzw. Verwaltungsräten einer Anwalts-AG. Diese informelle Weisungskompetenz basiert auf der für die Organisation wichtigen Fachkompetenz.

Wenn «Non-Equity-Partner» auf Augenhöhe mit «Equity-Partnern» stehen, stellt sich die Frage, wie die Vergütung der «Non-Equity-Partner» erfolgen soll. Regelmässig werden diese ein faires Vergütungsmodell

fordern, welches jenem der «Equity-Partner» äquivalent ist. Dies kann durch die Gewinnbeteiligung arbeitsvertraglich erzielt werden. Daneben kämen theoretisch die Gewährung von Partizipationsscheinen in Frage, die eine Gesellschafterstellung, aber keine Mitwirkungsrechte in der Generalversammlung gewähren. Die Zuteilung von Partizipationsscheinen würde die Gewinnbeteiligung von Nichtanwältinnen mit Aktionären der Anwalts-AG gleichstellen, mit dem Unterschied, dass diese Aktionäre keine Mitwirkungsrechte in der AG haben.<sup>30</sup>

Wie im Weiteren gezeigt wird, würde jedoch auch die Gewährung von Partizipationsscheinen – und daraus die Entschädigung mittels Dividenden – aus sozialversicherungsrechtlicher Perspektive nicht die optimale Vergütungsform darstellen. In der Praxis zeigt sich, dass neben den betriebswirtschaftlichen und zivilrechtlichen Aspekten auch das Sozialversicherungsrecht berücksichtigt werden muss. Gerade das Sozialversicherungsrecht bewirkt eine erhebliche Einschränkung der Vergütungspolitik bei KMU-Kapitalgesellschaften, bei denen Anteilsinhaber zugleich als Arbeitnehmer mitwirken.

### III. Sozialversicherungsrechtliche Aspekte

Das Sozialversicherungsrecht hat, wie bereits erwähnt, einen Einfluss auf die Gestaltung der Zusammenarbeit von Anwälten und fachfremdem Personal in einer Anwalts-AG. Bei den für eine Anwalts-AG tätigen Anwältinnen und Anwälten sowie bei weiterem für die AG eingesetztem Fachpersonal (wie z.B. Steuerexperten) stellt sich die Frage nach der Sozialversicherungsunterstellung. Damit eng verknüpft ist die Vorfrage nach dem sog «Beitragsstatut» und insbesondere danach, ob die Tätigkeit dieser Personen als selbstständige oder unselbstständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist.

#### A. Bedeutung der Erwerbstätigkeit für die Sozialversicherungsunterstellung

##### 1. Begriff der Erwerbstätigkeit

Der Begriff der Erwerbstätigkeit bzw. der erwerbstätigen Person ist weder im ATSG<sup>31</sup> noch in den Einzelgesetzen explizit definiert. Dennoch hat er in der Rechtsanwendung eine grosse praktische Bedeutung: Ob eine Person (als Arbeitnehmer oder Selbstständigerwerbender) erwerbstätig

<sup>28</sup> Vgl. PETER DRUCKER, *The Essential Drucker*, New York 2008, 78 f.

<sup>29</sup> Vgl. DRUCKER (FN 28), 79 ff.

<sup>30</sup> Vgl. Abschnitt II.B.2.

<sup>31</sup> Bundesgesetz vom 6. Oktober 2000 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG; SR 830.1).

ist oder keine Erwerbstätigkeit ausübt, wirkt sich in der Regel darauf aus, ob und wenn ja in welcher Sozialversicherung und in welchem Umfang sie beitragspflichtig und versichert ist. Dabei wird – entgegen der gebräuchlichen Bezeichnung einer Person als «erwerbstätig» oder «nicht-erwerbstätig» – grundsätzlich nicht die Person selbst als erwerbstätig oder nichterwerbstätig qualifiziert, sondern ihre jeweilige Tätigkeit.<sup>32</sup>

Die im hier interessierenden Zusammenhang relevante Definition der Erwerbstätigkeit ist durch das Beitragsrecht der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) geprägt und wirkt sich daraus abgeleitet in weiteren Sozialversicherungen aus (vgl. Abschnitt III.A.2. unten). Für die Bemessung der AHV-Beiträge der erwerbstätigen Versicherten ist Art. 4 AHVG<sup>33</sup> die zentrale Gesetzesnorm. Lohn, auf dem Beiträge entrichtet werden müssen, wird als massgebender Lohn bezeichnet. Zu ihm gehören alle in der Schweiz oder im Ausland ausbezahlten Entgelte, die Arbeitnehmer für geleistete Arbeit erhalten. Die einzelnen möglichen Elemente des massgebenden Lohns sind sehr vielschichtig und können hier aus Platzgründen und unter Verweis auf die notwendige Einzelfallbetrachtung nicht näher abgehandelt werden.<sup>34</sup> Für die hier interessierenden Teile des massgebenden Lohns siehe Abschnitt IV.A. unten. Die Festsetzung, die Herabsetzung und der Erlass der Beiträge obliegen der zuständigen Ausgleichskasse (Art. 63 Abs. 1 lit. a AHVG).

Die inhaltliche Definition des Begriffs «Erwerbstätigkeit» stützt sich auf die steuerrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Gerichtspraxis vor Inkrafttreten des ATSG sowie auf die Bestimmungen in Art. 10 («Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer») und Art. 12 («Selbstständigerwerbende») ATSG.<sup>35</sup> Laut Bundesgericht setzt der Begriff der Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 1 AHVG nach konstanter Rechtsprechung die Ausübung einer auf die Erzielung von Einkommen gerichteten bestimmten (persönlichen) Tätigkeit voraus, mit welcher die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöht werden soll.<sup>36</sup>

Die Antwort auf die Frage, ob die Erwerbstätigkeit einer Person AHV-rechtlich als nichterwerbstätig, selbstständig oder unselbstständig zu qualifizieren ist, wird auch als «Beitragsstatut» bezeichnet.<sup>37</sup>

In der AHV und der Invalidenversicherung (IV) sind auch nichterwerbstätige Personen mit Wohnsitz in der Schweiz versichert (Art. 1a Abs. 1 lit. a AHVG und Art. 1b IVG<sup>38</sup>). In mehreren weiteren Sozialversicherungen ist eine Person jedoch grundsätzlich nur dann obligatorisch versichert, wenn ihr (unselbstständige) Arbeitnehmereigenschaft zukommt (oblig. berufliche Vorsorge [bV], oblig. Unfallversicherung [UV], oblig. Arbeitslosenversicherung [AIV]). Ist die Person selbstständigerwerbend, kann sie sich nur freiwillig (bV, UV) oder überhaupt nicht versichern lassen (AIV).<sup>39</sup> Keine Rolle spielt der Begriff der Erwerbstätigkeit im Beitragsbereich der oblig. Krankenpflegeversicherung (KV) mit «Kopfprämien», für die nicht beitragsfinanzierten Ergänzungsleistungen (EL) und die (mit wenigen Ausnahmen) ebenfalls nicht beitragsfinanzierte Militärversicherung (MV).<sup>40</sup>

## 2. Abgrenzung der selbstständigen von der unselbstständigen Erwerbstätigkeit

Nach der Rechtsprechung beurteilt sich die Frage, ob im Einzelfall selbstständige oder unselbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, nicht auf Grund der Rechtsnatur des Vertragsverhältnisses zwischen den Parteien. Entscheidend sind vielmehr die wirtschaftlichen Gegebenheiten. Die zivilrechtlichen Verhältnisse vermögen dabei allenfalls gewisse Anhaltspunkte für die AHV-rechtliche Qualifikation zu bieten, ohne jedoch ausschlaggebend zu sein. Als unselbstständig erwerbstätig ist im Allgemeinen zu betrachten, wer von einem Arbeitgeber in betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig ist und kein spezifisches Unternehmerrisiko trägt. Aus diesen Grundsätzen allein lassen sich indessen noch keine einheitlichen, schematisch anwendbaren Lösungen ableiten. Die Vielfalt der im wirtschaftlichen Leben anzutreffenden Sachverhalte zwingt dazu, die beitragsrechtliche Stellung einer erwerbstätigen Person jeweils unter Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalles zu beurteilen. Weil dabei vielfach Merkmale beider Erwerbsarten zu Tage treten, muss sich der Entscheid oft da-

<sup>32</sup> Vgl. THOMAS LOCHER/THOMAS GÄCHTER, Grundriss des Sozialversicherungsrechts, 4. A., Bern 2014, 155, N 1.

<sup>33</sup> Bundesgesetz vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG; SR 831.10).

<sup>34</sup> Für eine Übersicht über die einzelnen möglichen Elemente des massgebenden Lohns siehe das Merkblatt der Informationsstelle AHV/IV, 2.01 Beiträge, Lohnbeiträge an die AHV, die IV und die EO, Stand am 1. Januar 2022, 7 ff., Internet: <https://www.ahv-iv.ch/p/2.01.d> (Abruf 22.9.2022).

<sup>35</sup> Vgl. LOCHER/GÄCHTER (FN 32), 156, N 4.

<sup>36</sup> Ausführlich BGE 139 V 12 E. 4.3; vgl. auch LOCHER/GÄCHTER (FN 32), 156, N 4.

<sup>37</sup> Vgl. BGer, 9C\_278/2021, 8.9.2021, E. 2.2 i.f.; BGer, 9C\_335/2018, 16.1.2019 («Gegenstand Alters- und Hinterlassenenversicherung [Beitragsstatut]»).

<sup>38</sup> Bundesgesetz vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung (IVG; SR 831.20).

<sup>39</sup> Vgl. LOCHER/GÄCHTER (FN 32), 159, N 2.

<sup>40</sup> Vgl. LOCHER/GÄCHTER (FN 32), 155, N 2.

nach richten, welche dieser Merkmale im konkreten Fall überwiegen.<sup>41</sup>

Die AHV-rechtlichen Begriffe der unselbstständigen und der selbstständigen Erwerbstätigkeit gelten auch in der AIV, in der bV und in der UV.<sup>42</sup>

Die für eine Anwalts-AG haupt- oder nebenberuflich tätigen Personen sind in aller Regel – dem Offensichtlichen entsprechend – als erwerbstätig zu betrachten. Darauf bauen die nachfolgenden Überlegungen auf.

## B. Situation in der Anwalts-AG

### 1. Tätigkeit als Organ

Organe juristischer Personen sind namentlich die Mitglieder der Verwaltung (wie die Verwaltungsrätinnen und -räte von Aktiengesellschaften [AG]) und Dritte, denen die Geschäftsführung oder die Vertretung ganz oder teilweise übertragen wurde (wie Direktorinnen bzw. Direktoren), Mitglieder des Vorstandes von Vereinen, Mitglieder der Verwaltung von Stiftungen (Stiftungsrätinnen und -räte) sowie Mitglieder der Revisionsstelle.<sup>43</sup>

Das Bundesgericht hatte die Frage der Zulässigkeit einer Anwaltskanzlei in der Form einer juristischen Person zu prüfen, wenn einer der Teilhaber, der Anteilsrechte hält und/oder im Verwaltungsrat der Gesellschaft Einsitz hat, nicht im kantonalen Anwaltsregister eingetragen ist («Multidisciplinary Partnership»), und sie mit dem Urteil BGE 144 II 147 ff. verneint (vgl. Abschnitt II.B. oben).

Eine AHV-rechtlich versicherte Person, die Organ einer juristischen Person ist, kann dieser gleichzeitig in unselbstständiger wie auch in selbstständiger Stellung gegenüberstehen (so etwa der selbstständig erwerbende Baumeister, die Anwältin, der Treuhänder, die Buchhalterin usw., die dem Verwaltungsrat einer AG angehören). Steht sie ihr als Drittperson gegenüber, so bildet das daraus fließende Erwerbseinkommen solches aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Die Qualifikation der Entschädigung hängt davon ab, ob die Tätigkeit, für welche die Entschädigung ausgerichtet wird, mit der Stellung als Organ verbunden ist oder ob sie ebenso gut losgelöst davon erfolgen kann.<sup>44</sup>

### 2. Praxisbeispiele

Nach den eben dargelegten allgemeinen Regeln kann nach gefestigter bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein Anwalt, der Verwaltungsrat einer AG (in casu keine Anwalts-AG) ist (= unselbstständige Tätigkeit), zugleich als selbstständigerwerbender Anwalt für die betreffende AG tätig sein.<sup>45</sup> Dies ist gemäss Bundesgericht etwa dann der Fall, wenn nach Auslegung der entsprechenden vertraglichen Regelungen die Anwalts- und Beratungstätigkeit nicht ein Ausfluss des Verwaltungsratsmandats, sondern im Gegenteil das Verwaltungsratsmandat der bisherigen anwaltlichen Tätigkeit entspringt und der betreffende Anwalt zudem für seine Anwalts- und Beratertätigkeit (Erledigung von Sach- und Rechtsfragen) das wirtschaftliche Risiko selbst trägt.<sup>46</sup>

Das Bundesgericht qualifizierte hingegen die Tätigkeit eines Anwalts für eine AG, deren einziger Aktionär und Verwaltungsrat er war, als unselbstständige Erwerbstätigkeit. Da kein Unterordnungsverhältnis vorliege, beruhe die Qualifikation auf anderen Elementen, namentlich dem Umstand, dass die Gesellschaft dem Anwalt kostenlos Räumlichkeiten, Material und administratives Personal zur Verfügung gestellt habe. Der Anwalt habe somit kein unternehmerisches Risiko getragen (vgl. Abschnitt III.A.2. oben).<sup>47</sup>

Das Beitragsstatut eines für eine AG tätigen Anwalts ist immer im Lichte der allgemeinen Regeln (vgl. Abschnitt III.A.2. oben) anhand der konkreten (vertraglichen) Gegebenheiten zu bestimmen. Das gilt auch für weitere Fachpersonen, welche für eine Anwalts-AG arbeiten, wie z.B. Rechtskonsulten oder Sekretariatspersonal. Zumindest beim Sekretariatspersonal dürfte regelmässig von einer unselbstständigen Tätigkeit auszugehen sein.

Eine besondere Situation ergibt sich bei Anwälten, die bei einer Anwalts-AG angestellt sind und gleichzeitig Beteiligungstitel von ihr halten. In diesem Fall hat die Vergütungspolitik (d.h. die Zahlung von Dividenden, Lohn oder anderen Leistungen) die Vorgaben aus dem Sozialversicherungsrecht einzuhalten. Auf diese Besonderheiten ist im folgenden Abschnitt einzugehen.

<sup>41</sup> Vgl. BGE 146 V 139 E. 3.1 m.w.H.; vgl. auch BGer, 9C\_278/2021, 8.9.2021, E. 2.2 m.w.H.

<sup>42</sup> Vgl. Bundesamt für Sozialversicherungen (BSV), Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO (WML), gültig ab 1. Januar 2019, Stand: 1. Januar 2022, N 1040, Internet: <https://sozialversicherungen.admin.ch/de/d/6944> (nachfolgend zitiert als «WML») (Abruf 22.9.2022).

<sup>43</sup> Vgl. WML (FN 42), N 2051.

<sup>44</sup> Vgl. WML (FN 42), N 2057 m.w.H.

<sup>45</sup> Vgl. BGE 105 V 113 E. 3; ADRIAN HODLER, Nr. 9 Tribunal fédéral, IIe Cour de droit social, Arrêt 9C\_36/2021 du 7 décembre 2021 (f), SZS 2022, 85 f.; UELI KIESER, in: Hans-Ulrich Stauffer/Basile Cardinaux (Hrsg.), Rechtsprechung des Bundesgerichts zum AHVG, 4. A., Zürich/Basel/Genf 2020, Art. 5 N 95.

<sup>46</sup> Vgl. BGE 105 V 113 E. 3.

<sup>47</sup> Vgl. BGer, 9C\_36/2021, 7.12.2021, E. 5; Urteilsbesprechung bei HODLER (FN 45), passim.

#### IV. Gestaltungsempfehlungen für Anwaltsaktiengesellschaften

Im Fall der Anwalts-AG zeigt sich, dass das Sozialversicherungsrecht spürbare ökonomische und abgaberechtliche Anreize setzt, die Vergütung der in einer Anwaltskanzlei arbeitenden Personen überwiegend auf Lohnzahlungen zu beschränken. Dies kann an einem einfachen Beispiel gezeigt werden.

##### A. Sozialversicherungsabgaben und Steuern auf Löhnen und Dividenden

Eine AG erzielt aus ihrer Geschäftstätigkeit im Idealfall mehr Erträge und Einnahmen, als sie Aufwände und Ausgaben generiert. Erträge bzw. Einnahmen werden aus den Honoraren von den Klienten erzielt. Als Ausgaben fallen typischerweise Miete, Materialaufwände, Strom, Infrastrukturkosten und Löhne für die Arbeitnehmer an. Die dienstleistungserbringenden natürlichen Personen werden ihre Leistungen in der Unternehmung auch entsprechend kompensiert haben wollen. Sie können dies in dem hier beschriebenen Fall über die Auszahlung von Unternehmensgewinnausschüttung (bzw. Dividenden) und Lohn gestalten.<sup>48</sup> Die Gewinnausschüttung hat ihren Rechtsgrund in der Eigenschaft als Aktionär und die Lohnzahlungen werden aufgrund eines Arbeitsvertrages geleistet.

Wenn Aktionäre gleichzeitig Arbeitnehmer ihrer AG sind, ergeben sich Gestaltungsmöglichkeiten bezüglich der Lohn- und Dividendenzahlungen. Es gilt zu beachten, dass die steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Belastungen für Dividenden und Löhne aus Sicht der Gesellschaft und aus Sicht der natürlichen Person unterschiedlich gross sind. Dividenden werden wirtschaftlich doppelt belastet; zunächst werden die Gewinne auf Stufe der AG besteuert und anschliessend werden die ausgeschütteten Gewinne bei den Aktionären besteuert. Es gibt aber Steuernormen auf der Stufe des Bundes (z.B. Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG<sup>49</sup>) und der Kantone, welche die Besteuerung von Dividenden privilegieren und dadurch die wirtschaftliche Doppelbelastung mindern.<sup>50</sup> Des Weiteren kann aus steuerrechtlicher Sicht ein unangemessen hoher Lohn eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen. Eine solche darf nur dann angenommen werden, wenn Leistung und

Gegenleistung in einem offensichtlichen Missverhältnis zueinander stehen.<sup>51</sup>

Auf den Erwerbseinkommen werden üblicherweise Sozialversicherungsbeiträge erhoben, auf den Kapitalerträgen im Normalfall nicht.<sup>52</sup> Wenn der Aktionär in seiner AG zugleich als Arbeitnehmer mitwirkt, muss er gewisse Rahmenbedingungen beachten, damit ihm nicht nachträglich der massgebende Lohn im Hinblick auf die Sozialversicherungsbeitragspflicht aufgerechnet wird.<sup>53</sup> Solche Aufrechnungen durch die kantonale Ausgleichskasse sind zu erwarten, sobald ein branchenunüblich tiefer Lohn sowie eine überhöhte Dividende an den Aktionär bezahlt werden und dadurch ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Lohn und Dividendenrendite entsteht.<sup>54</sup> Eine Dividendenzahlung ist gemäss Praxis teilweise für die Sozialversicherungen als massgebender Lohn zu betrachten, wenn kein oder ein unangemessen tiefer Lohn und gleichzeitig eine offensichtlich überhöhte Dividende ausgerichtet wird.<sup>55</sup> Wenn dies der Fall ist, erfolgt eine Aufrechnung zum branchenüblichen Gehalt. Das heisst, dass der offensichtlich überhöhte Teil der Dividende in Lohn umqualifiziert wird, bis ein angemessener branchenüblicher Lohn erzielt wird.

Das Bundesamt für Sozialversicherung publiziert jährlich die Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO (WML).<sup>56</sup> Darin wird auch die Rechtsprechung zu dieser Problematik nachgeführt.<sup>57</sup> Ob ein Lohn eine angemessene branchenübliche Entschädigung für die geleistete Arbeit darstellt, ermittelt sich gemäss WML namentlich unter der Berücksichtigung der folgenden Kriterien: das Pflichtenheft, der Verantwortungsgrad, das Einbringen von Know-how, besondere Erfahrungen, Branchenkenntnis, die Art der Tätigkeit; der Vergleich des aktuell ausbezahlten Lohns mit dem in den Vorjahren ausgerichteten durchschnittlichen Lohn; die generelle Lohnentwicklung im Unternehmen sowie der Online-Lohnrechner des Bundesamtes für Statistik (Salarium<sup>58</sup>).<sup>59</sup> Schliesslich erfolgt ebenfalls ein

<sup>48</sup> Vgl. MÜLLER (FN 4), AJP 2017, 1194 ff.

<sup>49</sup> Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11).

<sup>50</sup> Vgl. dazu BGE 141 V 634 E. 2.3.

<sup>51</sup> Vgl. BGE 140 II 88 E. 4.1; 138 II 545 E. 3.2; MÜLLER (FN 4), AJP 2017, 1198 f.

<sup>52</sup> Vgl. BGE 141 V 634 E. 2.2.

<sup>53</sup> Vgl. MÜLLER (FN 4), AJP 2017, 1194 ff. Gemäss MICHAEL E. MEIER, In der eigenen Gesellschaft beschäftigte Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, SZS 2022, 30 ff., 31, ist die Rechtsprechung von BGE 141 V 634 immer noch anwendbar.

<sup>54</sup> Vgl. MEIER (FN 53), 32.

<sup>55</sup> Vgl. BGE 141 V 634 E. 2.

<sup>56</sup> Vgl. oben FN 42.

<sup>57</sup> Vgl. WML (FN 42), insb. N 2012 ff.

<sup>58</sup> Dieser Lohnrechner kann über die Website [www.salarium.ch](http://www.salarium.ch) abgerufen werden.

<sup>59</sup> Vgl. WML (FN 42), N 2016.

Vergleich mit den an nichtmitarbeitende Inhaber von Beteiligungsrechten ausgeschütteten Gewinnanteilen oder mit den Löhnen von Arbeitnehmenden ohne gesellschaftliche Beteiligung.<sup>60</sup> Der «Non-Equity-Partner» entspricht dem letztgenannten Fall.

Wie hoch das angemessene, branchenübliche Salär sein könnte, kann gemäss Bundesgericht unter anderem mittels Salarium-Lohnrechner annäherungsweise geschätzt werden, wobei auch die anderen Faktoren gemäss WML nicht unberücksichtigt bleiben dürfen.<sup>61</sup> Dabei ist, wenn man dem Salarium-Lohnrechner Glauben schenken möchte, ein Medianeinkommen in Höhe von ca. CHF 170'000 bis CHF 185'000 für Rechtsanwälte und ca. CHF 150'000 bis CHF 165'000 für Rechtsanwältinnen im Kanton Zürich offenbar durchaus üblich. Die Resultate erhält man, wenn man beispielsweise die folgenden Angaben im Lohnrechner Salarium eingibt: Region «Zürich (ZH)»; Branche «69 Rechts- und Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung»; Berufsgruppe «26 Jurist/innen, Sozialwissenschaftler/innen und Kulturberufe»; Stellung im Betrieb «Stufe 1+2: Oberes und mittleres Kader»; Wochenstunden «42 Stunden»; Ausbildung «Universitäre Hochschule (UNI, ETH)»; Alter «40 Jahre»; Dienstjahre «15 Jahre»; Unternehmensgrösse «Weniger als 20 Beschäftigte»; 12 / 13 Monatslohn «13 Monatslohn»; Sonderzahlungen «Nein»; Monats- / Stundenlohn «Vorschlag: Monatslohn». Die vorerwähnten Angaben ergeben gemäss Salarium-Lohnrechner folgende Lohnbandbreiten, die in Tabelle 1 dargestellt sind:

Schweizer/innen	25% verdienen weniger als	Zentralwert (Median)	25% verdienen mehr als
Frauen	CHF 10'811	CHF 12'522	CHF 14'546
Männer	CHF 12'157	CHF 14'081	CHF 16'357

Tabelle 1

Zunächst ist festzuhalten, dass die Werte in Tabelle 1, die mittels Salarium ermittelt wurden, nicht direkt zeigen, was ein branchenübliches Gehalt im rechtlichen Sinne darstellen soll. Salarium basiert auf den geschätzten monatlichen Bruttolöhnen, die sich aus einer Stichprobe der Schweizerischen Lohnstrukturhebung (LSE) 2018 von mehr als 1,1 Millionen Lohnangaben von Angestellten aus der Privatwirtschaft ergeben. Diese Erhebung wird alle zwei Jahre durchgeführt.<sup>62</sup> Die Ergebnisse sind nach Geschlecht und Staatsangehörigkeit bzw. Aufenthalts-

status verteilt. Sofern andere Eingaben für die zur Verfügung stehenden Variablen des Salarium-Lohnrechner-Modells erfolgen, resultieren andere Resultate. Aus dem Salarium-Modell kann gemäss Selbstdeklaration des statistischen Lohnrechners 2018 keine Lohnempfehlung hergeleitet werden.<sup>63</sup> Des Weiteren sind die Ergebnisse aus gleichstellungsrechtlicher Sicht möglicherweise verfassungswidrig. Dementsprechend sind die Ergebnisse des Salarium-Lohnrechners gemäss der Selbstdeklaration auf der Salarium-Website gerade nicht für den Bearbeitungszweck geeignet, wie er in der Praxis der Ausgleichskassen verwendet wird.<sup>64</sup> Das Bundesgericht hat dennoch die Verwendung des Salarium-Lohnrechners im Grundsatz als zulässig erklärt, sofern daneben Faktoren zur Plausibilisierung des ermittelten Lohnwerts hinzugezogen werden.<sup>65</sup>

Ausgleichskassen werden zusätzlich die Lohnzahlungen innerhalb einer Anwaltskanzlei näher unter die Lupe nehmen und auf entsprechende Löhne abstellen. Dieser Vergleich könnte gestützt auf die WML etwa auf die Lohnzahlungen von «Equity-Partnern» und «Non-Equity-Partnern» oder anderem juristischem Fachpersonal abgestellt werden.<sup>66</sup> Daneben könnten Lohnvergleiche zu Konkurrenten im selben Kanton angestellt werden. Wenn beispielsweise Steuerexperten in der Anwalts-AG angestellt sind, dürfen sie, wie bereits gezeigt wurde, weder Aktien der Anwalts-AG halten noch in deren Verwaltungsrat mitwirken. Eine Ausgleichskasse kann bei der Ermittlung des angemessenen branchenüblichen Einkommens die Löhne der Anwälte, die Aktionäre in der Anwalts-AG sind, mit dem Lohn eines angestellten Steuerexperten vergleichen, der nicht im Anwaltsregister eingetragen ist.

Ob ein branchenüblich hohes Gehalt erzielt wird, lässt sich oft nicht zum Vornherein feststellen, da erst im Rahmen einer Arbeitgeberkontrolle die Ausgleichskasse einen Betrag in ihrer Verfügung angeben wird, der im gegebenen Fall als ein branchenübliches Salär gilt. Die Ermittlung des branchenüblichen Einkommens dürfte weitgehend im technischen Ermessen der Ausgleichsklasse liegen, wobei im Einsprache- und Rechtsmittelverfahren Gerichte diese Einschätzung nur mit Zurückhaltung und bei Vorliegen von Rechtsverletzungen überprüfen wer-

<sup>60</sup> Vgl. WML (FN 42), N 2016.

<sup>61</sup> Vgl. BGE 141 V 634 E. 3.1, E. 3.2.2.

<sup>62</sup> Vgl. Internet: <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/arbeit-erwerb/loehne-erwerbseinkommen-arbeitskosten/lohne-veau-schweiz/salarium.html> (Abruf 22.9.2022).

<sup>63</sup> Vgl. Internet: <https://www.gate.bfs.admin.ch/salarium/public/index.html^t/start> (Abruf 22.9.2022).

<sup>64</sup> Vgl. MÜLLER (FN 4), AJP 2017, 1202 f.

<sup>65</sup> Vgl. BGE 141 V 634 E. 3.2.2. Siehe hierzu die Kritik in: MÜLLER (FN 4), AJP 2017, 1200 ff.; ORLANDO RABAGLIO, Wenn die Dividende bei der AHV zu Lohn wird: Klärender Entscheid des Bundesgerichts, TREX 2015, 242 ff.; RUTH BLOCH-RIEMER, Massgebender Lohn oder sozialabgabefreie Dividende?, EF 2017, 122.

<sup>66</sup> Vgl. WML (FN 42), N 2016.

den.<sup>67</sup> Dieser Umstand setzt den Anreiz, dass Geldzahlungen eher als Lohn statt als Dividende an die in der Anwalts-AG arbeitenden Anteilsinhaber ausbezahlt werden sollten, zumindest bis ein sogenannt «branchenübliches» Salär erzielt wird.

## B. Anwendung auf die Anwalts-AG

Eine Anwaltskanzlei ist kein kapitalintensives Unternehmen. Entsprechend ist es betriebswirtschaftlich nicht notwendig, viel Eigenkapital zu halten. Sofern Gewinne nicht ausgeschüttet und mehr liquide Mittel gehalten werden, steigt dadurch der Unternehmenswert einer Anwalts-AG. Anwaltsgesellschaften haben – sofern die laufenden Ausgaben aus den Einnahmen gedeckt werden können – mit Vorteil ein möglichst kleines Aktienkapital, das im bisherigen und auch im neuen Aktienrecht immer noch CHF 100'000 beträgt.<sup>68</sup> Selbst Wirtschaftskanzleien mit mehreren hundert Mitarbeitern haben lediglich ein Aktienkapital in Höhe von CHF 100'000, wobei es bei Grosskanzleien wenige Ausnahmen gibt, wo das Aktienkapital jeweils CHF 1'000'000 beträgt. Damit bedeutet jede Dividendenausschüttung, die mehr als 10% des Steuerwerts des gehaltenen Aktienkapitals beträgt, eine überhöhte Dividende.<sup>69</sup> Je grösser der Steuerwert einer Anwalts-AG wird, desto mehr entschärft sich das hier geschilderte sozialversicherungsrechtliche Problem.

Das Bundesgericht hatte sich in zwei neueren Fällen mit der Ermittlung des Steuerwerts von Anwalts-AGs zu befassen.<sup>70</sup> In der steuerrechtlichen Praxis dürfte insbesondere das Kreisschreiben Nr. 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz wichtig sein.<sup>71</sup> Die Ermittlung des Steuerwerts hängt von der konkreten Ausgestaltung der

Anwalts-AG respektive ihres Partnerschaftsvertrags ab.<sup>72</sup> Auch die Vergütungspolitik, d.h., ob die Einnahmen als Lohn oder als Dividende ausgeschüttet werden, hat einen direkten Einfluss auf den Steuerwert der Beteiligungstitel einer Anwalts-AG.<sup>73</sup> Falls der Steuerwert dem Nominalwert der Aktien entspricht oder nicht allzu fest davon nach oben abweicht, heisst dies, dass eine Dividendenausschüttung bei einer Anwalts-AG mit Aktienkapital in Höhe von CHF 100'000 der Lohn- und Dividendenpolitik enge Grenzen setzt. Es wird damit fast jede Dividendenausschüttung aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht als übersetzte Dividende betrachtet werden, wenn sie CHF 10'000 übersteigt. Aus dieser Rechtsprechung und Behördenpraxis ergibt sich somit faktisch das Erfordernis, auf «offensichtlich überhöhte» Dividendenzahlungen zu verzichten, solange beispielsweise ungefähr 40-jährige Rechtsanwälte kein Lohneinkommen in Höhe von ca. CHF 170'000 erzielen, da andernfalls die Aktionärspartner bzw. «Equity-Partner» einer Anwaltskanzlei mit Nachforderungen der Ausgleichskasse konfrontiert werden. Im Rahmen einer Arbeitgeberkontrolle<sup>74</sup> wird die Ausgleichskasse regelmässig die letzten paar Beitragsjahre überprüfen und entsprechend Nachforderungen stellen, wenn sie feststellt, dass branchenunüblich tiefe Löhne und zugleich übersetzte Dividenden ausbezahlt wurden und dadurch zu wenig Sozialversicherungsbeiträge gezahlt wurden. Auf den nachgeforderten Beiträgen werden rückwirkend Verzugszinsen auf den fälligen Beitragsforderungen ab dem jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt erhoben (Art. 26 ATSG i.V.m. Art. 41<sup>ter</sup> AHVV<sup>75</sup>).<sup>76</sup> Wenn sich diese Nachforderungen inkl. Verzugszinsen auf die Lohnbeiträge mehrerer Jahre beziehen, kann dies in einem substantiellen Geldbetrag resultieren, der unter Umständen die Anwalts-AG oder ihre Partner in eine schwierige Liquiditätslage manövriert.

Der aus sozialversicherungsrechtlicher Praxissicht nicht zu beanstandende Fall ist in Tabelle 2 dargestellt. Es sei angenommen, dass das Aktienkapital einer Anwalts-AG CHF 100'000 beträgt und dass es sich um eine eher junge Anwalts-AG handelt. In diesem stark vereinfach-

<sup>67</sup> Vgl. z.B. BGE 141 V 365; 137 V 71; 126 V 75; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., Zürich 2020, N 419 ff.

<sup>68</sup> Vgl. PETER FORSTMOSER/MARCEL KÜCHLER, Aktienrecht 2020, Bern 2022, Art. 621 OR N 11.

<sup>69</sup> Vgl. WML (FN 42), N 2017 f.

<sup>70</sup> Vgl. BGer, 2C\_866/2019, 27.8.2020 (Einpersonen-Anwalts-AG); vgl. STEFAN OESTERHELT, Aus der Rechtsprechung in den Jahren 2019/2020 (Teil 2), FSfR 2021, 42 ff., 63 ff.; ANTOINE BERTHOUD, Evaluation des titres non cotés des sociétés d'avocats – questions choisies, Anwaltsrevue 2021, 81 ff.; BGer, 2C\_954/2020, 26.7.2021 (Anwaltskanzlei mit 19 Partnern); vgl. hierzu STEFAN OESTERHELT, Aus der Rechtsprechung in den Jahren 2020/2021 (Teil 2), FSfR 2022, 86 ff., 91 ff.; STEFAN OESTERHELT/SUSANNE SCHREIBER, Bewertung der Aktien einer Anwalts-AG für Steuerzwecke, Anwaltsrevue 2022, 55 ff.

<sup>71</sup> Vgl. Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, Kreisschreiben Nr. 28 vom 28. August 2008, Kommentar 2021; vgl. aber die kritischen Gedanken hierzu in: STEFAN G. WIDMER/DOMINIC NAZARENO/NORA GAUTSCHI, Bewer-

tung von Gesellschaftsanteilen mit Übertragungsbeschränkungen, EF 2019, 758 ff.

<sup>72</sup> Zur Ermittlung des Steuerwerts siehe OESTERHELT/SCHREIBER (FN 70), 55 ff.

<sup>73</sup> Zu den Einzelheiten vgl. OESTERHELT/SCHREIBER (FN 70), 57 f. und 60.

<sup>74</sup> Vgl. Art. 68 AHVG i.V.m. Art. 162 f. AHVV.

<sup>75</sup> Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV; SR 831.101).

<sup>76</sup> Vgl. GUSTAVO SCARTAZZINI/MARC HÜRZELER, Bundessozialversicherungsrecht, 4. A., Basel 2012, § 12 N 166 ff.

ten Modell entspricht das Aktienkapital zugleich dem Steuerwert. 10% des Steuerwerts ergibt in diesem Fall CHF 10'000. Damit ist jede Dividende im Umfang von bis zu CHF 10'000 aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht unbedenklich, da dies keine unangemessen hohe Dividende darstellen kann. In diesem Beispiel sei weiter angenommen, dass ein Rechtsanwalt gemäss Lohnvergleich ein branchenübliches Einkommen in Höhe von CHF 170'000 erzielen müsste. Sofern in einer kleinen Anwaltskanzlei die Rechtsanwälte-Partner sich Löhne auszahlen und intern auch ein Steuer- oder Sozialversicherungsexperte ohne Anwaltspatent angestellt ist, kann das Nichtanwalts-Salär unter Umständen als eine von mehreren Referenzgrössen verwendet werden, um das branchenübliche Salär zu ermitteln. In Tabelle 2 zahlt sich der einzige Aktionär einer Anwalts-AG einen Lohn von CHF 160'000 und eine Dividende von CHF 10'000 aus. Da die Dividende nicht unangemessen hoch ist, d.h. CHF 10'000 (entsprechend 10% des Steuerwerts vom Aktienkapital der AG) nicht übersteigt, ist keine überschüssende Dividende vorhanden, die zu Lohn umqualifiziert werden könnte.

Steuerwert der Anwalts-AG	CHF 100'000
10% des Steuerwerts (bzw. «unproblematische») Dividende	CHF 10'000
«Branchenübliches» Gehalt	CHF 170'000
Ausbezahlte Dividende	CHF 10'000
Ausbezahlter Lohn	CHF 160'000

Tabelle 2

Eine andere Konstellation ist in Tabelle 3 gegeben. Hier würde die Ausgleichskasse einschreiten:

Steuerwert der Anwalts-AG	CHF 100'000
10% des Steuerwerts (bzw. «unproblematische») Dividende	CHF 10'000
«Branchenübliches» Gehalt	CHF 170'000
Ausbezahlte Dividende	CHF 90'000
Ausbezahlter Lohn	CHF 20'000

Tabelle 3

In diesem Beispiel würde aus Sicht der Sozialversicherungsrechtspraxis eine übersetzte Dividende im Umfang von maximal CHF 80'000 (d.h. CHF 90'000 minus CHF 10'000) in Lohn umqualifiziert. Das effektive Lohn-einkommen würde hier CHF 100'000 betragen und wäre immer noch kleiner als das in diesem Rechenbeispiel angegebene «branchenübliche» Gehalt.

Im Fallbeispiel, das in Tabelle 4 skizziert ist, würde die Ausgleichskasse ebenfalls einschreiten:

Steuerwert der Anwalts-AG	CHF 100'000
10% des Steuerwerts (bzw. «unproblematische») Dividende	CHF 10'000
«Branchenübliches» Gehalt	CHF 170'000
Ausbezahlte Dividende	CHF 100'000
Ausbezahlter Lohn	CHF 150'000

Tabelle 4

Hier ist der ausbezahlte Lohn um CHF 20'000 geringer als das «branchenübliche» Gehalt. Die Dividende ist um CHF 90'000 übersetzt. Somit erfolgt eine Aufrechnung des «branchenunüblich» tiefen Lohneinkommens bis zum «branchenüblichen» Gehalt. Im vorliegenden Fall würden somit CHF 20'000 der Dividendenauszahlung in Lohn-einkommen umqualifiziert, bis ein branchenübliches Gehalt in Höhe von CHF 170'000 vorliegt.

In den hier skizzierten Beispielen besteht die Problematik für die in der Anwalts-AG arbeitenden Aktionäre im Allgemeinen, und zwar je grösser der «branchenübliche» Lohn eines Angestellten und je geringer der Steuerwert der Anwalts-AG ist. Je höher der ausbezahlte Lohn ist, desto geringer wird ceteris paribus der Reingewinn der Anwalts-AG ausfallen, und das kann den Steuerwert des Unternehmens senken.<sup>77</sup> Wenn der «branchenübliche» Lohn eher tief und der Steuerwert der Anwalts-AG hoch ist, entschärft sich die Gefahr der sozialversicherungsrechtlichen Umqualifikation von Dividende in Lohn. Für die nachhaltige Unternehmensführung sollte man sich dieser Zusammenhänge bewusst sein.

### C. Empfehlungen für die Praxis

Die voranstehenden abgaberechtlichen Überlegungen zeigen, dass es aus sozialversicherungsrechtlicher Perspektive, d.h. im Sinne der erwerbsabhängigen Sozialversicherungsunterstellung (vgl. Abschnitt III.A. oben) unvorteilhaft ist, Dividenden an die Aktionäre einer Anwalts-AG auszuzahlen, sofern nicht ein branchenüblich hohes Gehalt erzielt wird und der Steuerwert der Anwalts-AG relativ gering ist.

Wenn in einer Anwaltskanzlei «Equity-Partner» und «Non-Equity-Partner» tätig sind, werden kantonale Ausgleichskassen vermutlich den Aussenaustritt und die ausbezahlten Löhne des Kanzleipersonals miteinander ver-

<sup>77</sup> Zu den Einzelheiten vgl. OESTERHELT/SCHREIBER (FN 70), 57 f. und 60.

gleichen und die Faktoren gemäss WML anwenden.<sup>78</sup> In kleineren wirtschaftlichen Verhältnissen wird der Steuerwert des Aktienkapitals einer Anwalts-AG mit dem Nennwert gleichgesetzt. Das heisst, dass bei einem Aktienkapital in Höhe von CHF 100'000 jede Dividendenzahlung, die in der Summe CHF 10'000 (bzw. 10% der gehaltenen Aktiennennwerte) übersteigt, als übersetzt zu betrachten ist.

Aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht wird damit der Anreiz gesetzt, die finanzielle Vergütung mittels Lohnzahlungen zu leisten und Dividendenzahlungen im Normalfall klein zu halten, es sei denn, dass die ausbezahlten Löhne bereits das «branchenübliche» Niveau erreichen oder die Dividenden nicht «übersetzt» sind.

Aus berufsrechtlicher Perspektive würde zudem nichts dagegensprechen, die Gewinnbeteiligung der «Non-Equity-Partner» auf Basis eines Arbeitsvertrages gestützt auf Art. 322a OR auszuschütten. Falls eine Beteiligung mittels Gewinnausschüttung aus gesellschaftsrechtlichem Rechtsgrund angestrebt wird, dürfte aus berufsrechtlicher Sicht nichts dagegensprechen, den anwaltsfremden Personen einer Anwalts-AG Partizipationsscheine auszugeben. Aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht dürften damit jedoch kaum Vorteile verbunden sein, weshalb diese Lösung in der Praxis wenig attraktiv scheint.

## V. Fazit

Anwaltsgesellschaften mit fachfremden Gesellschaftern oder Verwaltungsräten sind gemäss Bundesgericht nicht mit dem BGFA vereinbar. Die Beteiligung von fachfremden Spezialisten als Aktionäre oder Verwaltungsräte ist nicht zulässig. Theoretisch müsste es berufsrechtlich zulässig sein, dass fachfremde Personen sich mittels Partizipationsscheinen an einer Anwalts-AG beteiligen können, sofern sie keine statutarisch mit dem Stimmrecht zusammenhängenden Nebenrechte erhalten. Unabhängig von der Zulässigkeit von Partizipationsscheinen ist es allerdings aus der Perspektive des Sozialversicherungsrechts unattraktiv, anwaltsfremde Personen mittels Dividenden zu beteiligen, da eine Vergütung in Form eines Lohns oftmals die attraktivere Möglichkeit darstellt. Im Übrigen werden anwaltsfremde Personen aufgrund ihrer Fachkompetenz einen erheblichen Einfluss auf die Mandatsführung ausüben können. Entsprechend ist es auch aufsichtsrechtlich sinnvoll, wenn diese dem BGFA unterstellt

und «Multidisciplinary Partnerships» zugelassen würden, sofern die Mehrheit des Aktienkapitals sowie die Mehrheit der Verwaltungsräte von Personen kontrolliert werden, die in einem kantonalen Anwaltsregister eingetragen sind.

<sup>78</sup> Vgl. insb. WML (FN 42), N 2016 f.