

LU_GERICHTE 5V 21 352 vom 4. Dezember 2023

LU Gerichte, 2023-12-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_5V_21_352

FR: LU_GERICHTE 5V 21 352 du 4 décembre 2023

IT: LU_GERICHTE 5V 21 352 del 4 dicembre 2023

Regeste

Beitragsrechtliche Qualifikation asymmetrischer Dividendenzahlungen. Zuwendungen aus dem Jahresgewinn, die allein aufgrund des Beteiligungsrechts erfolgen und ihren Grund nicht in der Erwerbstätigkeit haben, stellen keinen beitragspflichtigen Lohn dar (E. 5.1.3). Unabhängig von der rechtlichen oder wirtschaftlichen Bezeichnung als Dividende verkörpern Zuwendungen aus dem Jahresgewinn, die ihrem Wesen und ihrer Funktion nach keinen Kapitalertrag darstellen, sondern besondere Verdienste wie individueller Umsatz, akquirierte Mandate oder die Übernahme interner Verantwortungsbereiche belohnen, massgebenden Lohn (E. 5.2.4). Damit Dividenden, welche die 10 %-Grenze des Unternehmenswerts überschreiten, in massgebenden Lohn umzuqualifizieren sind, ist kumulativ erforderlich, dass kein branchenüblicher Lohn bezogen wurde (E. 6.3). | Art. 5 Abs. 2 AHVG; Art. 23 Abs. 4 AHVV; Art. 660 Abs. 1 OR. | Alters- und Hinterlassenenversicherung

Erwägungen

E. 3

Abteilung Rechtsgebiet: Alters- und Hinterlassenenversicherung Entscheiddatum: 04.12.2023 Fallnummer: 5V 21 352 LGVE: 2024 III Nr. 11 Gesetzesartikel: Art. 5 Abs. 2 AHVG; Art. 23 Abs. 4 AHVV; Art. 660 Abs. 1 OR. Leitsatz: Beitragsrechtliche Qualifikation asymmetrischer Dividendenzahlungen. Zuwendungen aus dem Jahresgewinn, die allein aufgrund des Beteiligungsrechts erfolgen und ihren Grund nicht in der Erwerbstätigkeit haben, stellen keinen beitragspflichtigen Lohn dar (E. 5.1.3). Unabhängig von der rechtlichen oder wirtschaftlichen Bezeichnung als Dividende verkörpern Zuwendungen aus dem Jahresgewinn, die ihrem Wesen und ihrer Funktion nach keinen Kapitalertrag darstellen, sondern besondere Verdienste wie individueller Umsatz, akquirierte Mandate oder die Übernahme interner Verantwortungsbereiche belohnen, massgebenden Lohn (E. 5.2.4). Damit Dividenden, welche die 10 %-Grenze des Unternehmenswerts überschreiten, in massgebenden Lohn umzuqualifizieren sind, ist kumulativ erforderlich, dass kein branchenüblicher Lohn bezogen wurde (E. 6.3). Rechtskraft: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Entscheid: Sachverhalt (zusammengefasst) Nach einer AHV-Arbeitgeberkontrolle erliess die Ausgleichskasse Luzern gegenüber der A._____ AG eine Nachtragsverfügung und forderte Beiträge sowie Zinsen von insgesamt Fr._____ aus Berichtigungen abgerechneter Lohnsummen. Dies, weil sie an die Aktionäre der A._____ AG als Dividenden ausgerichtete Zuwendungen nicht als Kapitalertrag betrachtete, sondern als massgebenden Lohn aufrechnete. Dagegen wandte sich die A._____ AG ans Kantonsgericht. Aus den Erwägungen: 2.1. Als massgebenden Lohn gilt grundsätzlich jedes Entgelt für in unselbständiger Stellung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit geleistete Arbeit (Art. 5 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes über die

Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVG; SR 831.10]). Der massgebende Lohn umfasst auch Teuerungs- und andere Lohnzulagen, Provisionen, Gratifikationen, Naturalleistungen, Ferien- und Feiertagsentschädigungen und ähnliche Bezüge, ferner Trinkgelder, soweit diese einen wesentlichen Bestandteil des Arbeitsentgelts darstellen (Art. 5 Abs. 2 Satz 2 AHVG). Dazu gehören mithin begrifflich sämtliche Bezüge der Arbeitnehmerin und des Arbeitnehmers, die wirtschaftlich mit dem Arbeitsverhältnis zusammenhängen, gleichgültig, ob dieses Verhältnis fortbesteht oder aufgelöst worden ist und ob die Leistungen geschuldet werden oder freiwillig erfolgen. Als beitragspflichtiges Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gilt somit nicht nur unmittelbares Entgelt für geleistete Arbeit, sondern grundsätzlich jede Entschädigung oder Zuwendung, die sonst wie aus dem Arbeitsverhältnis bezogen wird, soweit sie nicht kraft ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift von der Beitragspflicht ausgenommen ist (BGE 137 V 321 E. 2.1). Erfasst werden grundsätzlich alle Einkünfte, die im Zusammenhang mit einem Arbeits- oder Dienstverhältnis stehen und ohne dieses nicht geflossen wären (BGE 138 V 463 E. 6.1 mit Hinweisen). Nach dem Willen des Gesetzgebers dient Art. 5 Abs. 2 AHVG daher in erster Linie der Abgrenzung des aus einer Arbeitsleistung resultierenden Einkommens gegenüber dem grundsätzlich nicht der Beitragspflicht unterstehenden Kapitalertrag (Forster, AHV-Beitragsrecht. Materiell- und verfahrensrechtliche Grundlagen; Abgrenzung zwischen selbständig und unselbständig erwerbstätigen Personen, Zürich 2007, N 29, mit Hinweis auf BGE 122 V 295 E. 3a). Der Begriff des massgebenden Erwerbseinkommens ist dabei nach dem AHVG auszulegen. Wo dieses sowie die Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV; SR 831.101) nicht weiterführen, ist auf die Betrachtungsweisen anderer Rechtsgebiete, insbesondere diejenige des Steuerrechts, abzustellen, soweit diese für die spezifischen Belange der AHV aussagekräftig sind. Wegen der angewandten Gesamtreineinkommensbesteuerung kann jedoch vielfach für die AHV-rechtliche Betrachtung (Erfassung nur des Erwerbseinkommens) aus einer steuerlichen Bezeichnung nichts abgeleitet werden (Käser, Unterstellung und Beitragswesen in der obligatorischen AHV, 2. Aufl. 1996, S. 74 N 3.4 f.). 2.2. Gestützt auf die zitierten Bestimmungen werden Sozialversicherungsbeiträge nur vom Erwerbseinkommen erhoben, nicht aber vom Vermögensertrag (BGE 122 V 178 E. 3b). Erwerbseinkommen liegt vor, bei (erwerblicher) Tätigkeit der versicherten Person, welche in einem Kausalzusammenhang zum Zufluss geldwerter Leistungen steht (Riemer-Kafka, Schweizerisches Sozialversicherungsrecht, 5. Aufl. 2016, N 4.24). Dividenden stellen grundsätzlich beitragsfreien Vermögensertrag dar (vgl. auch Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO [WML; Stand 1.1.2022], Rz. 2011). Richtet eine Aktiengesellschaft Leistungen an Arbeitnehmer aus, die gleichzeitig Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte sind oder Inhabern solcher Rechte nahestehen, stellt sich bei der Festsetzung sowohl der direkten Steuer als auch der Sozialversicherungsbeiträge die Frage, ob und inwieweit es sich um Arbeitsentgelt (massgebenden Lohn) oder aber um Gewinnausschüttung (Kapitalertrag) handelt (BGE 134 V 297 E. 2.1). Weil auf Dividenden keine Sozialversicherungsabgaben geschuldet sind, mag es beitragspflichtigen Unternehmeraktionären als vorteilhaft erscheinen, hohe Dividenden und ein tiefes Salär auszuweisen (BGE 141 V 634 E. 2.1 mit Hinweisen). Ausserdem sind Dividenden bloss im Umfang von 60 % (bis 31.12.2019) bzw. von 70 % (ab 1.1.2020) steuerbar, wenn der Aktienanteil mindestens 10 % des Grundkapitals der Gesellschaft darstellt (Art. 20 Abs. 1 bis des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). 2.3. Ob eine Vergütung als reinen Kapitalertrag zu betrachten ist und

nicht als massgebender Lohn, ist nach dem Wesen und der Funktion der Zuwendung zu beurteilen. Deren rechtliche oder wirtschaftliche Bezeichnung ist nicht entscheidend und höchstens als Indiz zu werten. Unter Umständen können auch Zuwendungen aus dem Reingewinn einer Aktiengesellschaft beitragsrechtlich massgebenden Lohn sein; dies gilt laut Art. 7 lit. h AHVV namentlich für Tantiemen. Es handelt sich dabei um Vergütungen, die im Arbeitsverhältnis ihren Grund haben (BGE 145 V 50 E. 3.2). Nicht entscheidend für die Qualifikation als massgebenden Lohn ist, ob die Tantieme als solche oder in Form einer Dividende ausgerichtet wird (Kieser, Rechtsprechung des Bundesgerichts zum AHVG, 4. Aufl. 2020, Art. 5 AHVG N 184, mit Hinweis auf ZAK 1978 180 ff.). AHV-rechtlich ist vom Grundsatz auszugehen, dass Zuwendungen aus dem Reingewinn einer juristischen Person an ihre Arbeitnehmenden, die gleichzeitig an der Gesellschaft beteiligt sind, unbekümmert der verwendeten Bezeichnung zum massgebenden Lohn gehören, wenn das Arbeitsverhältnis den ausschlaggebenden Grund für die Ausrichtung bildet (WML, Rz. 2010). Zuwendungen, die nicht durch das Arbeitsverhältnis gerechtfertigt werden, gehören nicht zum massgebenden Lohn, sondern sind Gewinnausschüttungen, welche eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern ohne entsprechende Gegenleistung zuwendet, aber unbeteiligten Dritten unter den gleichen Umständen nicht erbringen würde (BGE 141 V 634 E. 2.2, 134 V 297 E. 2.1, je mit Hinweisen; BGer-Urteil 9C_455/2017 vom 14.11.2017 E. 2.2). Für die Beitragserhebung ist primär danach zu fragen, ob der Gewinnanteil aufgrund des Beteiligungsrechts allein erfolgt oder ob er seinen Grund auch in einer Erwerbstätigkeit hat (Reto Böhi, Der unterschiedliche Einkommensbegriff im Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht und seine Auswirkungen auf die Beitragserhebung, Diss. Bern 2001, S. 205 f.). Während die Steuerbehörden allenfalls eine als Lohn deklarierte Leistung als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizieren, wenn sie einem Arbeitnehmer, der nicht zugleich Aktionär wäre, nicht erbracht worden wäre, können umgekehrt die AHV-Behörden eine als Gewinnausschüttung deklarierte Leistung als massgebenden Lohn qualifizieren, wenn sie einem Aktionär, der nicht zugleich Arbeitnehmer wäre, nicht erbracht worden wäre (BGE 134 V 297 E. 2.3).

2.4. 2.4.1. Praxisgemäss ist es Sache der Ausgleichskassen und im Streitfall des Gerichts, selbständig zu beurteilen, ob ein Einkommensbestandteil als massgebender Lohn oder als Kapitalertrag zu qualifizieren ist. Der in Art. 23 Abs. 4 AHVV enthaltene Ordnung entspricht es, dass sich die Ausgleichskassen in der Regel jedoch an die bundessteuerrechtliche Betrachtungsweise halten. Soweit nicht ausschlaggebende Gründe dagegen vorliegen, soll eine verschiedene Betrachtungsweise der Steuerbehörde und der AHV-Verwaltung vermieden werden, dies um der Einheit und Widerspruchslosigkeit der gesamten Rechtsordnung willen (BGE 147 V 114 E. 3.4.2, 141 V 634 E. 2.5 und 134 V 297 E. 2.3). Die Parallelität zwischen sozialversicherungs- und steuerrechtlicher Qualifikation ist nicht leichtthin preiszugeben (BGer-Urteile 9C_837/2014 vom 8.4.2015 E. 1.5 und 9C_669/2011 vom 25.10.2012 E. 2.7). Die Ausgleichskassen sind an die Angaben der Steuerbehörden gebunden und der Sozialversicherungsrichter hat die Kassenverfügung grundsätzlich nur hinsichtlich ihrer Gesetzmässigkeit zu überprüfen. Von rechtskräftigen Steuertaxationen darf also bloss dann abgewichen werden, wenn diese klar ausgewiesene Irrtümer enthalten, die ohne weiteres richtiggestellt werden können, oder wenn sachliche Umstände gewürdigt werden müssen, die steuerrechtlich belanglos, sozialversicherungsrechtlich aber bedeutsam und anders zu würdigen sind (vgl. BGer-Urteil 9C_645/2019 vom 19.11.2019 E. 3.2.2). Die absolute Verbindlichkeit der Angaben der Steuerbehörden für die Ausgleichskassen und die daraus abgeleitete relative Bindung des Sozialversicherungsrichters an die rechtskräftigen

Steuertaxationen sind auf die Bemessung des massgebenden Einkommens und des betrieblichen Eigenkapitals beschränkt. Diese Bindung betrifft also nicht die beitragsrechtliche Qualifikation des Einkommens bzw. Einkommensbezügers und beschlägt daher nicht die Fragen, ob überhaupt Erwerbseinkommen und gegebenenfalls solches aus selbständiger oder aus unselbständiger Tätigkeit vorliegt und ob der Einkommensbezüger beitragspflichtig ist (vgl. BGE 110 V 369 E. 2a; BGer-Urteil 9C_278/2021 vom 8.9.2021 E. 2.3).

2.4.2. Von der gewählten Aufteilung zwischen Lohn und Dividende weichen sowohl die Steuerbehörden als auch die Ausgleichskassen in der Regel nur ab, wenn ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Lohn bzw. zwischen eingesetztem Vermögen und Dividende besteht (BGE 145 V 50 E. 3.2 mit Hinweis). Deklarierendes AHV-Einkommen und branchenübliches Gehalt einerseits sowie Dividendenzahlung und Aktienwert andererseits werden zueinander in Beziehung gesetzt, um zu prüfen, ob ein solches Missverhältnis besteht, und um zu bestimmen, ob ein Teil der ausgeschütteten Dividende als beitragspflichtiges Einkommen aufzurechnen ist. Die Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein (BGer-Urteil 9C_837/2014 vom 8.4.2015 E. 2.3). Zur Beurteilung, ob ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Lohn vorliegt, ist auf einen Drittvergleich abzustellen. Dabei sind alle objektiven und subjektiven Faktoren zu berücksichtigen, die bei der Entlohnung beachtet werden, insbesondere die allgemeine Salärpolitik und die Salarierung von rang- und funktionsmässig ähnlich gestellten Mitarbeitern und ihrer Stellvertreter; speziell sind die Stellung des Salärempfängers im Unternehmen und seine Aufgaben zu würdigen, wobei zu beachten ist, wie der Salärempfänger seine Aufgaben erfüllt, was von seiner Ausbildung, seinen Spezialkenntnissen, Begabungen, Erfahrungen und Beziehungen abhängt. Mitbestimmend sind ferner Grösse, Umsatz sowie Kapital- und Gewinnverhältnisse des Unternehmens. Ergänzend zu den innerbetrieblichen sind schliesslich die Verhältnisse in vergleichbaren Unternehmen in die Gesamtbeurteilung einzubeziehen (BGE 145 V 50 E. 3.2.1 mit Hinweisen).

2.5. In der WML sind in Beachtung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verschiedene Kriterien festgehalten, die für das Verhältnis zwischen Lohn und Dividende massgebend sind. Danach sind Dividenden, die einem Vermögensertrag von 10 % oder mehr entsprechen, vermutungsweise überhöht (WML, Rz. 2018 in der ab 2019 geltenden Fassung, vorher identisch in Rz. 2011.7 in der seit 2015 geltenden Fassung). Eine Dividende bis zu 10 % des Eigenkapitals ist praxismässig tolerierbar. Das Bundesgericht hat in neueren Urteilen eine Dividendenzahlung von 13 % als deutlich überhöht betrachtet. Es stellte fest, ein Vermögensertrag von 13 - 36 % liege deutlich über der von den Ausgleichskassen zu beachtenden Grenze eines Eigenkapitalertrags von 10 %, ab dem eine Dividende vermutungsweise überhöht ist und darum grundsätzlich beitragsrechtlich zum Teil zu massgebendem Lohn umqualifiziert werden kann (BGer-Urteile 9C_669/2011 vom 25.10.2012 E. 4.2, 9C_487/2011 vom 29.8.2011 E. 3.2). (...)

E. 4.1

Für die Beantwortung der Frage, ob es sich bei den Zuwendungen aus dem Reingewinn der Beschwerdeführerin an deren Aktionäre in den Jahren C._____ - D._____ um massgebenden Lohn oder um Kapitalertrag gehandelt hat, hat sich die Ausgleichskasse grundsätzlich an die von einem Unternehmen gewählte Aufteilung von Lohn und Dividende zu halten. Diese Bindung erstreckt sich jedoch wie erwähnt gerade nicht auf die beitragsrechtliche Qualifikation (vgl. vorstehende E. 2.4.1) und eine Abweichung auch von der steuerrechtlich akzeptierten Aufteilung ist bei ausschlaggebenden Gründen möglich (vgl. vorstehende E. 2.4.2). Das ist im Verhältnis zum Steuerrecht insofern grundsätzlich

unproblematisch, als die Steuerbehörde auf der einen Seite und die Ausgleichskasse auf der andern unterschiedliche treuhänderische Aufgaben wahrnehmen, womit eine abweichende Aufteilung von Lohn und Dividende auch nicht mit der Einheit der Rechtsordnung in Widerspruch steht. Während für die Steuerbehörden der Gewinnausweis im Vordergrund steht, ist für die Ausgleichskasse die Gewinnverwendung relevant, die wiederum von den Steuerbehörden für die Ermittlung der gesetzmässigen Steuerfaktoren nicht zu prüfen ist (vgl. dazu Käser, a.a.O., N 3.56). Wenn die Ausgleichskasse die als Dividendenzahlung bezeichneten Leistungen an die Aktionäre nicht als solche hinnimmt, weil Intentionen gewürdigt werden müssen, die steuerrechtlich belanglos, sozialversicherungsrechtlich aber bedeutsam sind, stellt sich die Frage der Parallelität von sozialversicherungs- und steuerrechtlicher Würdigung nicht (vgl. dazu auch LGVE 2022 IV Nr. 9 E. 7.3.2).

E. 4.2

Während die Beschwerdeführerin die Ausrichtung asymmetrischer Dividenden als zulässig erachtet und eine Umqualifizierung in Lohn nur unter den Voraussetzungen der "Nidwaldner Praxis" für zulässig hält, geht die Beschwerdegegnerin bereits deshalb (und ohne Berücksichtigung der "Nidwaldner Praxis") von massgebendem Lohn aus, weil die deklarierten individuellen Dividendenzahlungen nach ihrem Wesen und ihrer Funktion eine Abgeltung für Arbeitsleistung darstellten. Nachfolgend ist deshalb zu prüfen, ob es sich bei den Zuwendungen aus dem Reingewinn um Kapitalertrag oder um Arbeitsentgelt handelt und welche Voraussetzungen bei der Qualifizierung jeweils erfüllt sein müssen. In einem allfälligen zweiten Schritt wird die Frage zu beurteilen sein, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang ein (verbleibender) Kapitalertrag aufgrund eines offensichtlichen Missverhältnisses zwischen Arbeitsleistung und Lohn bzw. zwischen eingesetztem Vermögen und Dividende als Lohn aufzurechnen ist (vgl. vorstehende E. 2.4.2).

E. 4.3

(...)

E. 4.3.2

Die Generalversammlung (GV) der Beschwerdeführerin hat für die Jahre C._____ bis D._____ immer unterschiedlich hohe Zuwendungen aus dem Bilanzgewinn an die Aktionäre beschlossen (GV-Protokolle für die Jahre M._____-D._____) [das Protokoll für das Jahr C._____ befindet sich soweit ersichtlich nicht bei den Akten]). Die Dividenden für die Aktionäre entsprachen dabei zwar nicht ihren jeweiligen Kapitalanteilen an der Beschwerdeführerin und diese Ungleichbehandlung war unbestrittenermassen auch nicht statutarisch vorgesehen. Die Beschlüsse blieben in der Folge, soweit ersichtlich, jedoch stets unangefochten. Die Beschwerdeführerin begründete diese Asymmetrie mit der Gewinnverteilungsmethode. 80 % des buchhalterischen Reingewinns (zuzüglich der bezogenen Partnerlöhne, den damit zusammenhängenden Sozialversicherungsbeiträgen und anderer Partnerbezüge) würden grundsätzlich nach Köpfen verteilt, die restlichen 20 % anhand individuell pro Geschäftsjahr vereinbarter Faktoren. Sodann basiere die Asymmetrie der Gewinnverteilung für den 80 %-Anteil nicht auf Unterschieden in den von den einzelnen Partnern individuell erwirtschafteten Arbeitsergebnissen, jene sei vielmehr im Beteiligungsverhältnis begründet (vgl. vorstehende E. 3.2).

E. 5.1.1

Als erstes ist auf die Verteilung des 80 %-Gewinnanteils einzugehen. Diesbezüglich weist die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vom 9. Juni 2023 grundsätzlich zutreffend darauf hin, die Verteilung der 80 % erfolge für alle Partner entsprechend deren Aktienanteil gleich (vgl. die Berechnung für den 80 %-Anteil). Die so je Partner mit mehr als sechs Partnerjahren berechneten Gewinnanteile, zum Beispiel im Jahr D. _____ Fr. ____ (oder 20,42 % vom zugrundegelegten Gewinn [vgl. dazu nachfolgend] von Fr. ____), weichen im Ergebnis allerdings geringfügig vom tatsächlichen Beteiligungsverhältnis ab. Denn der von diesen Partnern bei ____ Aktien gehaltene Aktienanteil beträgt je 19,61 % (vier Aktionäre mit mehr als sechs Partnerjahren [100 %], zwei Aktionäre mit vier bzw. einem Partnerjahr [70 % bzw. 40 %]; insgesamt 510 %; $100 \% / 510 \% = 0,1961$, entsprechend ____ Aktien [vgl. auch Aktienbuch der Beschwerdeführerin], was einen Gewinnanteil von lediglich Fr. ____ (____) ergeben würde. Die Differenz ist hier darauf zurückzuführen, dass der zugrundegelegte Gewinn von Fr. ____ nicht mit der jeweiligen Beteiligungsquote multipliziert worden ist. Vielmehr wurde dieser in einem Zwischenschritt durch die Anzahl Partner dividiert (Fr. ____) und anschliessend mit dem entsprechenden Prozentsatz der noch nicht über mindestens sechs Partnerjahre verfügenden Aktionäre multipliziert (Fr. ____ , diesbezüglich deshalb ungenau auch die Erläuterung der Beschwerdeführerin des Lockstep-Systems). Ob sich die Beschwerdeführerin bei der Ermittlung der Gewinnanteile dieses Umstands bewusst war, kann dahingestellt bleiben. Unbekümmert dieser geringfügigen Diskrepanz kann nicht von einer Asymmetrie gesprochen werden, auch wenn dadurch für die Aktionäre letztlich zum Teil unterschiedlich hohe Beträge bzw. Zuwendungen resultierten. Abgesehen von der soeben beschriebenen und vernachlässigbaren Abweichung ist jeder Aktie mit diesem ersten Berechnungsschritt im jeweiligen Jahr im Wesentlichen der gleich hohe Anteil zugewiesen worden. Zu einer eigentlichen Asymmetrie kommt es erst durch die im Partnervertrag zusätzlich vereinbarte Vorkehr, zum Jahresgewinn gemäss Erfolgsrechnung unter anderem bereits bezogene Partnerlöhne zu addieren, um diese Hinzurechnungen in der Folge von den jeweiligen Dividendenansprüchen der Partner wieder in Abzug zu bringen. Für die Aktionäre mit mehr als sechs Partnerschaftsjahren läuft dies praktisch auf ein Nullsummenspiel hinaus (z.B. bei einem um Fr. 20'000.-- tieferen Lohn wären zwar die zum Gewinn hinzuzuzählenden Aufwendungen der Partner entsprechend tiefer ausgefallen, in diesem Umfang hätte sich aber gleichzeitig der Gewinn erhöht [wenn hier die steuerlichen Auswirkungen ausser Acht gelassen werden]). An der Ausgangsbasis für die Gewinnanteilsberechnung im Rahmen dieses 80 %-Gewinnanteils hätte sich somit im Wesentlichen nichts geändert. Für die übrigen Aktionäre mit weniger Partnerschaftsjahren hat die soeben beschriebene Berücksichtigung der bereits getätigten Bezüge hingegen zur Folge, dass ihnen geringere Gewinnanteile angerechnet werden, als wenn ihnen direkt der 80 %-Anteil am Jahresgewinn gemäss Erfolgsrechnung anhand der Beteiligungsverhältnisse zugewiesen würde. Im ersten Partnerschaftsjahr hatte es für den jeweiligen Aktionär sogar zur Folge, dass ein Negativsaldo resultierte, der im folgenden Jahr angerechnet wurde. Sinn und Zweck der Berücksichtigung bereits getätigter Bezüge ist mit andern Worten, neue Aktionäre erst mit zunehmenden Partnerschaftsjahren mehr und mehr bzw. überhaupt erst am Gewinn partizipieren zu lassen. Zusammengefasst führt das Lockstep-System bezogen auf das jeweilige Beteiligungsverhältnis nicht per se zu einer unterschiedlich hohen Gewinnbeteiligung. Erst durch die Modifizierung gemäss Ziff. 10 Abs. 1 und 2 Partnervertrag resultieren unterschiedlich gewichtete Dividenden und insofern eine Asymmetrie der Gewinnanteile, was mit ansteigender Anzahl Partnerschaftsjahren mit einer

diesbezüglichen Besserstellung der jeweiligen Aktionäre einhergeht.

E. 5.1.2

Im Hinblick auf die sozialversicherungsrechtliche Würdigung von dergestalt gewichteten Dividenden ist vorab das Vorgehen der Gesellschaft bei der eben dargestellten Gewinnverteilung zu prüfen. Aus den Akten geht hervor, dass die Aktionäre der Beschwerdeführerin – mangels einer statutarisch vorgesehenen Abweichung vom Verteilschlüssel gemäss Art. 660 Abs. 1 des Obligationenrechts (OR; SR 220; vgl. auch Art. 661 OR) – im Partnervertrag die Vereinbarung getroffen haben, die Gesellschaft solle den zu verteilenden 80 %-Anteil des Bilanzgewinns in der von ihnen festgehaltenen Weise ermitteln und den einzelnen Aktionären zuweisen. Dieses Vorgehen bzw. der jeweilige Beschluss der Gesellschafter anlässlich der GV über die konkrete Gewinnzuteilung ändert indessen trotz Art. 660 Abs. 1 OR nichts daran, dass die getroffene Abmachung den einzelnen Aktionären gegenüber wirksam wurde und die Gesellschaft die entsprechenden Beträge den Aktionären gutschreiben musste, steht es doch grundsätzlich allen frei, wie sie sich privatrechtlich organisieren wollen. Der Entscheid über die Gewinnverteilung war in gesellschaftsrechtlicher Hinsicht somit zwar jeweils ohne die erforderliche Grundlage zustande gekommen, er war jedoch nicht nichtig (Amstutz/Chappuis, Basler Komm., Basel 2016, Art. 798 OR N 10). Insofern sind formell mangelbehaftete asymmetrische Dividenden nicht unbeachtlich und werden – wie die Beschwerdeführerin zu Recht vorbringt – im Kanton Luzern auch steuerrechtlich anerkannt (Dienststelle Steuern, Steuer + Praxis, 2013/3, S. 6). Damit wird jedoch noch nichts darüber ausgesagt, wie die vereinbarten asymmetrischen Dividenden AHV-beitragsrechtlich zu beurteilen sind. Fraglich bleibt, wie die Gewinnverwendung in dieser Hinsicht zu qualifizieren ist.

E. 5.1.3.1

Die Ausgleichskasse begründet ihren Standpunkt, wonach die als Dividenden bezeichneten Zuwendungen als Lohn zu betrachten seien, mit den dem Lockstep-System inhärenten Faktoren, die in der Arbeitsleistung ihre Begründung fänden (Berufserfahrung, Know-how etc.). Ausserdem würden sie Aktionären, die nicht zugleich Arbeitnehmer seien, gar nicht erbracht. Ein Aktionär könne als Arbeitnehmer auch nicht austreten und weiterhin auf (vermeintliche) Dividenden hoffen. Hinzu komme eine konsequente Verquickung von Lohn und Kapitalertrag. Im Ergebnis sei nicht die Aktionärseigenschaft massgebend, sondern der Beitrag des Einzelnen aus dem Arbeitsverhältnis (vgl. vorstehende E. 3.3). Überdies könnten die Aktionäre ihren Lohn selber mitbestimmen und damit Einfluss nehmen auf die Höhe des Dividendensubstrats (vgl. vorstehende E. 3.5.). Diese Argumente sind aus den folgenden Gründen allerdings nicht geeignet, dass im Rahmen der Verteilung des 80 %-Anteils von eigentlichen Lohnzahlungen auszugehen wäre.

E. 5.1.3.2

Der Ausgleichskasse ist zwar insofern zuzustimmen, dass beim Lockstep-System gewisse Begebenheiten mitspielen, die als leistungsbezogen erscheinen. Wie die Beschwerdeführerin aber zu Recht einwendet, geben diese Faktoren nicht den Ausschlag für das Beteiligungsverhältnis, vielmehr sind sie Ausfluss der zunehmenden Dauer der Zugehörigkeit als Aktionär. Es liegt in der Natur der Sache, dass mit der Zeit zum Beispiel die Berufserfahrung und das Know-how wachsen, der jährliche Anstieg des Partnerstatus um 10 % ist jedoch gerade nicht davon abhängig, sondern erfolgt automatisch. Abgesehen davon erweitern auch die Aktionäre mit mehr als sechs Partnerjahren ihre Kenntnisse, ohne

dass sich dies positiv auf ihre Beteiligung auswirkte (hier tritt aufgrund der ansteigenden Beteiligung bei den später eingestiegenen Partnern sogar das Gegenteil ein, weil dadurch ihre effektive Quote sinkt). Sodann hat auch die Kundenakquise keinen Einfluss auf die Entwicklung der Beteiligung. Wirken sich die erwähnten Umstände nicht auf das Beteiligungsverhältnis aus, haben diese auch keine Folgen für die Höhe der Gewinnbeteiligung (im Rahmen des vorerwähnten 80 %-Anteils). Wie die Beschwerdeführerin nachvollziehbar und einleuchtend ausgeführt hat, dient das Lockstep-System dazu, neuen Partnern einen finanziell günstigen Einstieg zu ermöglichen, bei gleichzeitig reduzierter Gewinnbeteiligung. Weil diese Partizipation indessen bloss im Verhältnis zur Anzahl der Aktionäre, nicht aber in Bezug auf die gehaltenen Aktien (mit der in vorstehender E. 5.1.1 erster Absatz beschriebenen, im Ergebnis aber vernachlässigbaren Abweichung), geringer ausfällt, ist diese Art der Gewinnverteilung auch in beitragsrechtlicher Hinsicht grundsätzlich nicht zu beanstanden und kann deshalb nicht dazu führen, dass diesbezügliche Zuwendungen als Lohn anzusehen sind. Dies muss vorliegend auch für die zusätzliche Vorkehr gelten, für den Ausgangswert der Gewinnanteilsberechnung ebenfalls bereits getätigte Bezüge (Partnerlöhne etc.) zu berücksichtigen (vgl. zweiter Absatz der soeben erwähnten E. 5.1.1, auch für das Folgende). Dieser Mechanismus hat im Zusammenhang mit dem 80 %-Anteil lediglich den Zweck, den bereits mithilfe des Lockstep-Systems erreichten Effekt der Minderung der Gewinnbeteiligung von Aktionären in der Anfangszeit der Partnerschaft zusätzlich zu verstärken. Rechnerisch profitieren alle Aktionäre mit mehr als sechs Partnerjahren gleich, mit andern Worten kommt es auch in dieser Hinsicht gerade nicht auf die (Arbeits-)Leistung des Einzelnen an. Während es für die Ermittlung der Quoten der einzelnen Aktionäre am 80 %-Anteil keine Rolle spielt, wie hoch die jeweiligen (beim vorerwähnten Ausgangswert berücksichtigten) Bezüge der Aktionäre gewesen sind, trifft es zwar zu, dass unter anderem die Lohnhöhe das effektiv zu verteilende Gewinnsubstrat beeinflusst (je höher die Lohnzahlungen, desto tiefer der Bilanzgewinn). Solange die Löhne bei den im gleichen Verhältnis Beteiligten in etwa gleich hoch sind, was hier bei den Aktionären mit mehr als sechs Partnerjahren der Fall ist, kann deshalb aber nicht gesagt werden, die jeweilige Leistung wirke sich auf die Höhe des Gewinnanteils aus. Das von der Verwaltung angeführte Beispiel mit dem Partner, der unter dem Jahr bereits hohe Zahlungen erhalten habe und der deshalb nur noch eine marginale "Dividende" erziele, ist aus beitrags-rechtlicher Sicht insofern unproblematisch, als die in der Form von Lohn erfolgten Bezüge bereits entsprechend erfasst sind. Auch wenn die unterschiedlich hohen Bezüge der identisch beteiligten Aktionäre aufgrund der Regelung in Ziff. 10 Abs. 1 und 2 Partnervertrag (vgl. vorstehende E. 5.1.1 zweiter Absatz) im Ergebnis zu unterschiedlichen bzw. asymmetrischen Zuwendungen führen, ist dies auch beitragsrechtlich nicht zu beanstanden. Denn vordergründig wird dadurch wie erwähnt eine Gewinnanteilsverminderung derjenigen Aktionäre bezweckt, die Aktien zu attraktiven Konditionen erwerben konnten, was auf diese Weise kompensiert wird. Die (Arbeits-)Leistung des einzelnen Aktionärs hat damit indessen grundsätzlich nichts zu tun.

E. 5.1.3.3

Die Gewinnanteilsberechnung der Beschwerdeführerin für den 80 %-Anteil führt tatsächlich zu einer Vermengung von (unter anderem bereits bezogenen) Löhnen und Kapitalertrag, die einzelnen Komponenten können indessen, wie nachfolgend aufzuzeigen ist, stets auseinandergehalten werden. Letztlich dient die Hinzurechnung der Bezüge gemäss Ziff. 10 Abs. 1 Partnervertrag (im Zusammenhang mit dem 80 %-Anteil) lediglich

der Bezifferung der jeweiligen Anteile am Bilanzgewinn, etwas anderes als dieser steht nicht zur Disposition und kann nicht verteilt werden. Und aufgrund der anschliessenden Anrechnung der Bezüge an den Gewinnanteil gemäss Ziff. 10 Abs. 2 Partnervertrag kommt es auch nicht zu einer Umwandlung von bereits ausgerichteten Löhnen in Dividende. Wie die konkreten Berechnungen der massgeblichen Jahre zeigen, wird hier entgegen der Darstellung der Ausgleichskasse nicht an die Umsatzgenerierung angeknüpft, sondern einzig an das Beteiligungsverhältnis.

E. 5.1.3.4

Auch die Schlussfolgerung der Ausgleichskasse, der ausgerichtete Gewinnanteil finde seine Begründung in der Arbeitsleistung für die Kanzlei mitunter in der Form von Umsatzgenerierung (Akquisition), weil gemäss Ziff. 10 Abs. 4 Partnervertrag der eigene Gewinnanteil angemessen reduziert werden könne, wenn ein Partner weniger Umsatz erwirtschaftete, als sein eigener Lohn- und Gewinnanteil betrage, geht fehl. Dasselbe gilt für ihr Argument, die als Gewinnausschüttung behauptete Leistung sei deshalb als massgebenden Lohn zu qualifizieren, weil sie dem Aktionär, der nicht zugleich Arbeitnehmer wäre, gar nicht erbracht würde, das ebenfalls nicht verfangt. Es könnte zwar tatsächlich als Indiz gewertet werden, das für eine Leistungsabgeltung und nicht für Kapitalertrag spricht, wenn die GV in den hier relevanten Jahren C. _____ - D. _____ einem Aktionär aufgrund seiner Umsatzzahlen bzw. einem nicht angestellten/nicht mitarbeitenden Aktionär in Anwendung von Ziff. 10 Abs. 4 Partnervertrag der Gewinnanteil gekürzt oder ganz gestrichen worden wäre. Dies ist aber vorliegend nicht der Fall gewesen, weshalb sich Weiterungen dazu erübrigen. Sollte es einmal dazu kommen, wäre die Situation neu zu beurteilen. Solange aber die Gewinnverteilung gemäss Ziff. 10 Abs. 2 Partnervertrag vonstatten geht, steht das Beteiligungsverhältnis im Vordergrund. Der Umstand, dass sämtliche Aktionäre der Beschwerdeführerin mitarbeiten und diese somit zu einem wesentlichen Teil zur Umsatzgenerierung beisteuern, ändert jedenfalls nichts daran, dass diese sich Kapitalertrag aufgrund ihrer Beteiligungsrechte und somit als Dividenden zuwenden können (vgl. dazu auch LGVE 2022 IV Nr. 9 E. 8.1). War ein Aktionär besonders erfolgreich, profitieren aufgrund der gewählten Gewinnverteilungsmethode im Rahmen des 80 %-Anteils sämtliche Aktionäre davon und nicht nur der betreffende. Die Frage muss zwar nicht abschliessend beantwortet werden, der Vollständigkeit halber sei aber erwähnt, dass die Konstellation mit einem nicht mitarbeitenden Aktionär im Partnervertrag nicht explizit geregelt, von diesem aber auch nicht ausgeschlossen wird. Die Beschwerdeführerin bestreitet zudem in diesem Zusammenhang die Ansicht der Ausgleichskasse, einem solchen würde keine Dividende ausgerichtet. Der Verweis der Verwaltung auf Ziff. 10 Abs. 4 Partnervertrag sei lediglich insofern zutreffend, als ein nicht mitarbeitender Aktionär wohl nicht am 20 %-Anteil partizipieren könnte. Es müsse jedoch auch mit einem nicht beteiligten Arbeitnehmer verglichen werden, dem keine solche Leistung, weder Dividende noch Bonus, ausgerichtet werde.

E. 5.1.3.5

Es kann somit zusammenfassend festgehalten werden, dass die Zuwendung aus dem 80 %-Anteil in den hier interessierenden Jahren C. _____ - D. _____ allein aufgrund des Beteiligungsrechts erfolgte und ihren Grund nicht in der Erwerbstätigkeit hatte. Wie hoch die entsprechenden Anteile betragsmässig ausgefallen sind, kann allerdings erst nach Prüfung des anhand von Ziff. 10 Abs. 3 Partnervertrag verteilten 20 %-Anteils beziffert werden (vgl. dazu nachfolgende E. 5.2). Erst dann kann auch eine allfällige

Umqualifizierung in Anwendung der "Nidwaldner Praxis" (vgl. vorstehende E. 4.2) geprüft werden.

E. 5.2.1

Näherer Betrachtung bedarf nun die Verteilung des 20 %-Anteils. Ziff. 10 Abs. 3 Partnervertrag hält diesbezüglich fest, die gemäss zweitem Absatz dieser Ziffer nicht verteilten 20 % des so genannten Netto-Reingewinns würden aufgrund der Berücksichtigung besonderer Verdienste unter den Partnern verteilt. Die genaue Verteilung müsse einstimmig beschlossen werden (vgl. auch Ziff. 4 Abs. 2 Partnervertrag). Komme keine Einstimmigkeit zu Stande, verblieben die nicht einstimmig zugeteilten Gelder in den Reserven der Beschwerdeführerin.

E. 5.2.2

In der Beschwerde spricht die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang von pro Geschäftsjahr individuell vereinbarten Faktoren oder von "anderen Kriterien". Auf entsprechende Anfrage des Gerichts teilte die Beschwerdeführerin mit, es handle sich bei der Grundlage der Verteilung grösstenteils nicht um individuell messbare Leistungserbringungen, sondern um die jeweilige Bedeutung der Partner für die Kanzlei, also quasi den individuellen Goodwill der Partner (sowohl gegenüber Dritten wie auch kanzleiintern); ausserdem gehörten Faktoren wie der individuelle Umsatz, akquirierte Mandate und die Übernahme interner Verantwortungsbereiche dazu. Letztgenannte Faktoren seien – soweit lohnrelevant – aber auch schon bei der Bemessung der individuellen Löhne berücksichtigt worden.

E. 5.2.3

Die Ausgleichskasse vertritt den Standpunkt, die Verteilung des 20 %-Anteils sei einzig auf die Bewertung der Arbeitsleistung zurückzuführen und mithin qua Definition AHV-rechtlich als Lohn zu taxieren. Sie beruhe auf besonderen Verdiensten und sei jährlich individuell und ohne festgelegten Verteilschlüssel bestimmt worden, was dem Charakter eines Kapitalertrags widerspreche. Dass die für die Verteilung ausschlaggebenden Faktoren bereits bei der Bemessung der Löhne berücksichtigt worden seien, sei nicht glaubhaft, ansonsten diese nicht pauschal über Jahre in gleicher Höhe festgelegt worden wären.

E. 5.2.4

Gestützt auf die Angaben im Partnervertrag sowie auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin hat bei der Verteilung des 20 %-Anteils hauptsächlich der individuelle Beitrag des einzelnen Aktionärs den Ausschlag gegeben (wenn nicht sogar ausschliesslich, anderweitige Gründe werden weder dargetan noch belegt), in welchem Umfang er an jenem partizipierte. Während dies bereits aus dem Wortlaut von Ziff. 10 Abs. 3 Partnervertrag hervorgeht ("aufgrund der Berücksichtigung besonderer Verdienste"), lässt auch die Darstellung der Beschwerdeführerin in den Rechtsschriften keine Zweifel aufkommen, dass die persönliche Leistung des Einzelnen massgebendes Kriterium für die Verteilung dieses Gewinnanteils gewesen ist. Sie führt zwar nicht näher aus, inwiefern sich lohnrelevante Faktoren sowohl für die Verteilung des 20 %-Anteils als auch für die Bemessung der individuellen Löhne ausgewirkt haben sollen – die Aktionäre E._____, F._____, G._____ mit den meisten sowie H._____ und I._____ mit den wenigsten Partnerschaftsjahren haben jeweils praktisch gleich hohe bzw. identische Löhne bezogen –, bestätigt damit aber gleichzeitig, dass leistungsmässige und damit im Arbeitsverhältnis

liegende Momente für die Gewinnverteilung relevant (gewesen) sind. Bei den beispielhaft aufgezählten Faktoren wie individueller Umsatz, akquirierte Mandate und Übernahme interner Verantwortungsbereiche liegt dies ohnehin auf der Hand. Nichts anderes gilt indessen auch für die angeführte jeweilige Bedeutung der Partner für die Kanzlei – bei der es sich nicht um messbare Leistungserbringungen handeln sollte, sondern um den individuellen Goodwill –, denn auch ein solcher muss von den Aktionären erst erarbeitet werden, womit ihm ein Aktivwerden mit der Absicht, daraus Einkünfte zu erzielen, zugrundeliegt. Solche Handlungen stellen ebenfalls Erwerbstätigkeit dar (Käser, a.a.O., Rz. 3.11). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gehören alle Ergebnisse merkantiler Tätigkeiten wie Know-how oder eben Goodwill, die sich in geldwerten Vermögenspositionen niederschlagen und sich als Frucht der Erwerbstätigkeit darstellen, zum beitragspflichtigen Erwerbseinkommen (BGer-Urteil 9C_965/2011 vom 19.7.2012 E. 3.2.2). Sodann bestätigt die Beschwerdeführerin im Ergebnis die Massgeblichkeit des Arbeits- und nicht des Beteiligungsverhältnisses für die Verteilung des 20 %-Anteils, wenn sie den Verweis der Ausgleichskasse als zutreffend bezeichnet, dass einem nicht mitarbeitenden Aktionär wohl kein entsprechender Anteil zugesprochen würde. Im gleichen Zusammenhang hält sie ergänzend fest, es müsse auch mit nicht beteiligten Arbeitnehmern verglichen werden. Diesen würden keine solche Leistung ausgerichtet, weder Dividende noch Bonus. Offensichtlich geht selbst die Beschwerdeführerin beim 20 %-Anteil nicht nur von einer Dividendenzahlung aus, auch wenn sie die Begründung der Zuwendung im Beteiligungsverhältnis sieht, gleichzeitig aber von Bonus spricht. Selbstredend ist die Aktionärseigenschaft ebenfalls für die Berücksichtigung bei der Verteilung des 20 %-Anteils Voraussetzung. Diese ist aber nicht Grund für die jeweilige Zuwendung, vielmehr sind es besondere Verdienste und damit die individuellen Leistungen, die zu einer bestimmten Quote am 20 %-Anteil führen. Unabhängig von der rechtlichen oder wirtschaftlichen Bezeichnung – vorliegend als Dividende – verkörpern die jeweiligen Zuwendungen aus dem 20 %-Anteil ihrem Wesen und ihrer Funktion nach (vgl. vorstehende E. 2.3) keinen Kapitalertrag, vielmehr sollen sie wie ausgeführt besondere Verdienste wie individueller Umsatz, akquirierte Mandate oder die Übernahme interner Verantwortungsbereiche belohnen. Mit andern Worten hat der persönliche Beitrag des Aktionärs darüber entschieden, wie hoch sein Anspruch am vorerwähnten 20 %-Anteil ausgefallen ist. Damit hat die Beschwerdeführerin jeweils die individuelle Leistung des einzelnen Aktionärs zum Bemessungskriterium gemacht. Die Zuwendungen aus dem 20 %-Anteil stellen deshalb massgebenden Lohn dar. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Aktionäre für ihre Tätigkeit für die Beschwerdeführerin bereits einen Lohn bezogen haben (BGer-Urteil 9C_302/2011 vom 22.6.2011 E. 3.3). Wie hoch die diesbezüglichen Zuwendungen in den hier interessierenden Jahren betragsmässig ausgefallen sind, ist in einem nächsten Schritt zu prüfen.

E. 5.2.5

An dieser Stelle ist auf eine weitere Funktion der Vorkehr in Ziff. 10 Abs. 1 Partnervertrag einzugehen, die zwar die Verteilung des 80 %-Anteils am Gewinn regelt, aber auch im Bereich des 20 %-Anteils Auswirkungen zeitigt. Während die Bestimmung bei der Verteilung des erstgenannten Anteils dafür sorgt, dass die Quoten neuer Partner in den Anfangsjahren tiefer ausfallen, als es deren Beteiligungsquoten entspricht (vgl. vorstehende E. 5.1.3.2), bewirkt sie bei der Verteilung des 20 %-Anteils, dass vom schliesslich zu verteilenden Bilanzgewinn effektiv ein deutlich höherer Betrag als bloss 20 % den Partnern aufgrund deren besonderer Verdienste zugewiesen worden ist. Davon profitiert in erster

Linie der Aktionär E. _____, dem in den hier massgeblichen Jahren mit Quoten zwischen 32 % und 39 % am 20 %-Anteil jeweils mit deutlichem Abstand am meisten zugewendet wurde. Diese Regelung hat im Jahr K. _____ sogar dazu geführt, dass ihm mit Fr. ____ aus dem 20 %-Anteil effektiv bereits mehr als 20 % des ganzen zur Verteilung vorhandenen Gewinns gemäss Erfolgsrechnung zugewendet wurde. Dieser mit der Anrechnung der unter dem Jahr erfolgten Bezüge verursachte Effekt der gewählten Gewinnverteilungsmethode ist von den Partnern aber offensichtlich beabsichtigt. (...)

E. 5.2.7

Aus der vorstehenden Darstellung ergibt sich, dass in sämtlichen der hier interessierenden Jahre C. _____ - D. _____ Dividenden zur Auszahlung gelangten. Daraus ergibt sich gleichzeitig, wie die Beschwerdeführerin zu Recht moniert, dass die Ausgleichskasse fälschlicherweise den gesamten Bilanzgewinn als Lohn aufgerechnet hat. Der hier vorgenommenen unterschiedlichen Qualifikation der Zuwendungen steht dabei nicht entgegen, dass einzelne Aktionäre in bestimmten Jahren keine Dividenden bezogen haben. Auch wenn das Dividendenrecht als Anspruch auf einen relativen Anteil am Reingewinn grundsätzlich unentziehbar ist, steht es den Aktionären frei, darauf zu verzichten. Auch wenn mitunter nicht bloss ein Verzicht, sondern im Ergebnis sogar eine "Minusdividende" resultiert (mit entsprechender Korrektur im Folgejahr; vgl. die Bemerkung betreffend die Aktionäre E. _____ und I. _____), findet dieses Vorgehen im Lockstep-System eine nachvollziehbare Erklärung und ist deshalb nicht zu beanstanden. Des Weiteren führt auch die Vermischung von Kapitalertrag und Leistungsabgeltung nicht dazu, dass sämtliche Zuwendungen aus dem Bilanzgewinn als Abgeltung für Arbeitsleistungen angesehen werden könnten, wie die Ausgleichskasse geltend macht. Zwar lässt sich, wie die Beschwerdeführerin grundsätzlich zu Recht vorbringt, die Dividende erst in einem zweiten Schritt beziffern, nachdem der zusätzliche Lohnanteil ermittelt worden ist. Entscheidend ist dabei aber, dass die beiden Komponenten Kapitalertrag und Leistungsabgeltung letztlich klar auseinandergehalten werden können.

E. 6.1

Anhand der ermittelten Dividendenbeträge ist in einem weiteren Schritt zu bestimmen, ob auch ein Teil der ausgeschütteten Dividenden als beitragspflichtiges Einkommen aufzurechnen ist. Rechtsprechungsgemäss werden deklariertes AHV-Einkommen und branchenübliches Gehalt einerseits, sowie Dividendenzahlung und Aktienwert andererseits zueinander in Beziehung gesetzt, um zu prüfen, ob ein Missverhältnis besteht (sog. "Nidwaldner Praxis", vgl. vorstehende E. 2.4.2 und E. 2.5, auch für das Folgende). Dividenden bis zu 10 % des Eigenkapitals sind praxisgemäss tolerierbar, darüber gelten sie vermutungsweise als überhöht und sind darum grundsätzlich beitragsrechtlich zu massgebendem Lohn umzuqualifizieren. Dabei ist nicht die Gesamtsumme der ausgerichteten Dividende im entsprechenden Jahr mit dem Steuerwert der Unternehmung zu vergleichen, vielmehr sind die Dividenden des einzelnen Aktionärs ins Verhältnis zu dessen Aktienanteil zu setzen (vgl. BGE 134 V 297 E. 3.1).

E. 6.2

(...)

E. 6.2.3

Im Jahr M. _____ erhielten die Aktionäre E. _____ und F. _____ Fr. ____ bzw. Fr. ____ an Dividenden, wobei beide über 100 Anteile von 390 Anteilen verfügten. Beim ihrer

Beteiligungsquote entsprechenden Unternehmenswert von Fr. ____ (Fr. ____) überstiegen die Dividenden die 10 %-Grenze somit um (gerundet) 2,99 % (Fr. ____ / Fr. ____) bzw. um (gerundet) 8,08 % (Fr. ____ / Fr. ____). Dies entspricht bei E. _____ einem Betrag von Fr. ____ und bei F. _____ einem solchen von Fr. ____, die beide bei einer allfälligen Unterschreitung eines branchenüblichen Lohnes (vgl. dazu nachfolgende E. 6.3) maximal bis zu diesem als massgebenden Lohn umzuqualifizieren und aufzurechnen wären. Die auf H. _____ entfallenden Dividenden in Höhe von Fr. ____ erreichen die 10 %-Grenze bei 70 Anteilen von 390 Anteilen offensichtlich nicht.

E. 6.2.4

Im Jahr K. _____ wurden den Aktionären E. _____ und F. _____ Fr. ____ bzw. Fr. ____ als Dividenden ausgerichtet. Beide hielten 100 Anteile von 420 Anteilen. Beim ihrer Beteiligungsquote entsprechenden Unternehmenswert von Fr. ____ (Fr. ____) überstiegen die Dividenden die 10 %-Grenze somit um (gerundet) 0,26 % (Fr. ____ / Fr. ____) bzw. um (gerundet) 3,02 % (Fr. ____ / Fr. ____). Dies entspricht bei E. _____ einem Betrag von Fr. ____ und bei F. _____ einem solchen von Fr. ____, die beide bei einer allfälligen Unterschreitung eines branchenüblichen Lohnes bis maximal zu diesem als massgebenden Lohn umzuqualifizieren und aufzurechnen wären. Die auf G. _____ und H. _____ entfallenden Dividenden in Höhe von Fr. ____ bzw. von Fr. ____ erreichen die 10 %-Grenze bei 90 Anteilen bzw. bei 80 Anteilen von 420 Anteilen offensichtlich nicht. (...)

E. 6.3

Damit Dividenden, welche die 10 %-Grenze des Unternehmenswerts überschreiten, in massgebenden Lohn umzuqualifizieren sind, ist kumulativ erforderlich, dass kein branchenüblicher Lohn bezogen wurde (vgl. vorstehende E. 2.4.2). Dabei ist der jeweils im gleichen Jahr wie die zugrundegelegte Gewinnanteilsberechnung mit der Ausgleichskasse abgerechnete (AHV-pflichtige) Lohn massgeblich, erhöht um allfällige Lohnaufrechnungen im gleichen Jahr. Für das erste hier zu beurteilende Jahr C. _____ heisst das, dass Grundlage für die Prüfung eines Missverhältnisses zwischen deklariertem und branchenüblichem Gehalt das Jahr J. _____ relevant ist (vgl. dazu auch vorstehende E. 6.2.1). Hierzu – und auch zu den Jahren M. _____ - D. _____ – finden sich indessen im Einspracheentscheid vom 26. August 2021 keine belastbaren Angaben. Vielmehr hat die Ausgleichskasse die Prüfung, ob branchenübliche Gehälter bezogen wurden, bewusst offen gelassen. In ihrer Vernehmlassung unterlässt es die Verwaltung ebenfalls, einen branchenüblichen Lohn zu beziffern. Sie verweist zwar auf diverse objektive und subjektive Kriterien, wobei sie gleichzeitig in Abrede stellt, dass auf die Zahlen des "Salariums" abgestellt werden könne, wie dies von der Beschwerdeführerin verlangt werde. Während die Ausgleichskasse geltend macht, es sei insbesondere auf die Einkommen in den Vorjahren abzustellen, unterlässt sie es weiterhin, einen konkreten Lohn zu benennen. Abgesehen davon, dass zwar tatsächlich erhebliche Diskrepanzen bestehen zwischen den Einkünften, wie sie vor der Gründung der Gesellschaft (per ...) erzielt worden sind, und den Löhnen, die seither ausgerichtet werden – was durchaus als Indiz gesehen werden kann, dass die Löhne zugunsten einer überhöhten Dividende niedrig gehalten wurden –, bedarf es nichtsdestotrotz weiterer Daten und Angaben, um dem vorliegenden Einzelfall gerecht zu werden. Dies gilt bereits deshalb, weil für die beiden noch betroffenen Anwälte E. _____ und F. _____ bloss beschränkte Angaben zu den früheren Einkommen aus den Akten hervorgehen. Die Ausgleichskasse bringt gleichzeitig zu Recht vor, dass auch das "Salarium" (Lohnrechner des Bundeamtes für Statistik) nur beschränkte Aussagekraft

besitzt. Das Bundesgericht hat festgehalten, es könne zwar der Ansatz auf dessen Basis ermittelt werden, das Resultat sei aber durch einen Vergleich mit marktkonformen Erfahrungswerten zu plausibilisieren (BGE 141 V 634 E. 3.2.2). Der anhand des "Salariums" ermittelte Durchschnittslohn gibt somit nur einen Anhaltspunkt für den branchen- bzw. betriebsüblichen Lohn, wobei sich der Lohnvorschlag letztlich immer am Einzelfall des konkreten Betriebs messen lassen muss. Zu beachten ist dabei, dass sich die von der Beschwerdeführerin ins Recht gelegten Profile beispielsweise auf das obere und mittlere Kader beziehen und auf der Grundlage von 42 Wochenstunden beruhen. Die beiden Aktionäre wären vorliegend jedoch im obersten Kader einzureihen, wobei gleichzeitig unbekannt ist, wie viele Wochenstunden sie gearbeitet haben. Insgesamt bedarf es zur abschliessenden Beantwortung der Frage, welcher Lohn bei den beiden Aktionären für C._____ und M._____ als branchenüblich anzusehen ist, weiterer Abklärungen, die nicht im Beschwerdeverfahren nachgeholt werden können (so auch die Beschwerdeführerin). Es ist daher zweckmässig, die Sache an die Ausgleichskasse zurückzuweisen, damit sie die zusätzlichen Abklärungen des rechtserheblichen Sachverhalts vornehmen kann. Die Verwaltung wird dabei insbesondere zu berücksichtigen haben, dass die als massgebenden Lohn anzurechnenden Gewinnanteile (vgl. vorstehende E. 5.2.5) zu den bereits ausgerichteten Löhnen hinzuzuzählen sind. Sollten die ergänzenden Abklärungen zeigen, dass die Beschwerdeführerin keine branchenüblichen Löhne gezahlt hat, sind die über die 10 %-Grenze hinaus ausgerichteten Dividenden (vgl. vorstehende E. 6.2.3 f.) bis zum Erreichen des branchenüblichen Gehalts als massgebenden Lohn umzuqualifizieren. (...)

E. 8

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Ausgleichskasse zu Unrecht sämtliche Zuwendungen an die Aktionäre aus dem Bilanzgewinn als massgebenden Lohn angerechnet hat. Gestützt auf das vorstehend Ausgeführte ist für das Jahr C._____ ein (reduzierter) Betrag von Fr. ____, für das Jahr M._____ ein solcher von Fr. ____, für das Jahr K._____ ein solcher von Fr. __ und für das Jahr D._____ ein solcher von Fr. ____ aus der Verteilung des Bilanzgewinns als massgebenden Lohn zu qualifizieren. Insofern ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde teilweise gutzuheissen. Die Beschwerde ist ausserdem in dem Sinn teilweise gutzuheissen, als die Sache an die Ausgleichskasse zurückzuweisen ist, damit diese prüfe, ob die Aktionäre E._____ und F._____ in den Jahren C._____ sowie M._____ ein branchenübliches Gehalt bezogen haben. Dabei sind die gemäss vorstehender E. 5.2.5 aufzurechnenden Beträge ebenfalls zu berücksichtigen. Sollte sich anlässlich der weiteren Abklärungen herausstellen, dass kein branchenübliches Gehalt ausgerichtet worden ist, sind die den Aktionären in den Jahren M._____ und K._____ zugewendeten, über der 10 %-Grenze liegenden Dividenden bis zur Höhe des noch festzustellenden branchenüblichen Gehalts (des Vorjahres) im jeweiligen Jahr der Auszahlung ebenfalls als massgebenden Lohn zu qualifizieren. Der angefochtene Einspracheentscheid ist somit aufzuheben und die Sache zur weiteren Abklärung an die Verwaltung zurückzuweisen. Nach erfolgter Prüfung hat die Ausgleichskasse auf den bereits als massgebenden Lohn qualifizierten Zuwendungen in den Jahren C._____ - D._____ sowie auf den allenfalls noch umzuqualifizierenden Dividenden die darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge neu zu berechnen und entsprechend zu verfügen.