

BGer 9C_244/2023 vom 18. September 2023

Bundesgericht, 2023-09-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_244_2023

FR: TF 9C_244/2023 du 18 septembre 2023

IT: TF 9C_244/2023 del 18 settembre 2023

Erwägungen

E. 1.1

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG), und kann deren Sachverhaltsfeststellung von Amtes wegen nur berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG).

E. 1.2

Bei der beitragsrechtlichen Qualifikation der von C._____ bezogenen Zuwendungen handelt es sich um eine Rechtsfrage, die das Bundesgericht frei überprüft. Die Sachverhaltselemente, die der Schlussfolgerung zugrunde liegen, beschlagen dagegen Tatfragen, welche das Bundesgericht lediglich unter eingeschränktem Blickwinkel beurteilt (BGE 144 V 111 E. 3; Urteil 9C_270/2018 vom 20. September 2018 E. 1).

E. 2

Es steht fest und ist unbestritten, dass es sich bei den Mietobjekten in V._____ und U._____ um grosszügige Wohnliegenschaften handelt. Streitig und zu prüfen ist, ob die Vorinstanz bundesrechtskonform erkannt hat, die von der Arbeitgeberin übernommenen diesbezüglichen Mietaufwendungen stellten nicht massgebenden Lohn dar.

E. 3.1

Vom Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit, dem massgebenden Lohn, werden Beiträge erhoben (Art. 5 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 AHVG). Als massgebender Lohn gilt jedes Entgelt für in unselbstständiger Stellung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit geleistete Arbeit (Art. 5 Abs. 2 Satz 1 AHVG). Davon umfasst sind auch Teuerungs- und andere Lohnzulagen, Provisionen, Gratifikationen, Naturalleistungen, Ferien- und Feiertagsentschädigungen und ähnliche Bezüge, ferner Trinkgelder, soweit diese einen wesentlichen Bestandteil des Arbeitsentgeltes darstellen (Satz 2). Mit anderen Worten gehören zum massgebenden Lohn begrifflich sämtliche Bezüge der Arbeitnehmerin und des Arbeitnehmers, die wirtschaftlich mit dem Arbeitsverhältnis zusammenhängen, gleichgültig, ob dieses Verhältnis fortbesteht oder gelöst worden ist und ob die Leistungen geschuldet werden oder freiwillig erfolgen. Als beitragspflichtiges Einkommen aus unselbstständiger 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 139 V 50 E. 2.1; 133 V 556 E.

4; 133 V 153 E. 3.1).

E. 3.2

Gemäss Art. 9 Abs. 1 AHVV sind Unkosten Auslagen, die dem Arbeitnehmer bei der Ausführung seiner Arbeiten entstehen, und gehören Unkostenentschädigungen nicht zum massgebenden Lohn. Aufwendungen des Arbeitnehmers zur Deckung allgemeiner Lebenshaltungskosten, wie namentlich Wohnkosten, stellen, weil sie in gleicher oder ähnlicher Weise auch ohne Erwerbstätigkeit anfallen (d.h. nicht beruflich veranlasst sind), grundsätzlich keine abzugsfähigen Unkosten dar (vorbehalten bleiben die Entschädigungen für angemessene Wohnkosten von Expatriates bei nachgewiesener Beibehaltung einer ständigen Wohnung im Ausland bzw. in der Schweiz während längstens einem Jahr; vgl. dazu Urteil 9C_176/2014 vom 20. Mai 2014 E. 4.2 mit weiteren Hinweisen).

E. 3.3

Richtet eine Kapitalgesellschaft Leistungen an Arbeitnehmende aus, die gleichzeitig Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte sind oder Inhabern solcher Rechte nahestehen, stellt sich die Frage, ob und gegebenenfalls inwieweit diese - nach ihrem Wesen und ihrer Funktion, ungeachtet ihrer rechtlichen oder wirtschaftlichen Bezeichnung - als (beitragspflichtiger) massgebender Lohn oder als (beitragsfreie) Gewinnausschüttungen zu qualifizieren sind. Im ersten Fall handelt es sich um Vergütungen, die im Arbeitsverhältnis ihren Grund haben. Demgegenüber geht es im zweiten um Zuwendungen, die nicht durch das Arbeitsverhältnis gerechtfertigt sind, sondern von der Gesellschaft erkennbarerweise ohne gleichwertige Gegenleistung ausgerichtet werden und einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang gewährt worden wären (BGE 141 V 634 E. 2.2; 134 V 297 E. 2.1). Der Beurteilung dieser Leistungen ist einerseits eine angemessene Entschädigung für die erbrachte Arbeit und andererseits ein angemessener Vermögensertrag zugrunde zu legen, wobei die Gesellschaft hier über einen erheblichen Ermessensspielraum verfügt. Von der durch die Gesellschaft gewählten Aufteilung ist nur dann abzuweichen, wenn ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Lohn bzw. zwischen eingesetztem Vermögen und Dividende besteht. Rechtsprechungsgemäss werden für die Prüfung der Angemessenheit das deklarierte AHV-Einkommen und das branchenübliche Gehalt einerseits sowie die Dividendenzahlung und der effektive wirtschaftliche Wert der Aktien (Eigenkapital inkl. offene und stille Reserven) andererseits zueinander in Beziehung gesetzt (BGE 141 V 634 E. 2.2.2; 134 V 297 E. 2.8; Urteile 9C_837/2014 vom 8. April 2015 E. 1.4, in: SVR 2015 AHV Nr. 7 S. 25, und 9C_669/2011 vom 25. Oktober 2012 E. 2.4, in: SVR 2013 AHV Nr. 4 S. 15).

E. 3.4

Praxisgemäss beurteilen die Ausgleichskassen selbstständig, ob ein Einkommensbestandteil als massgebender Lohn oder als Kapitalertrag qualifiziert werden muss. Es spricht allerdings der in Art. 23 AHVV enthaltenen Ordnung, dass sie sich in der Regel (um der Einheit und Widerspruchslosigkeit der gesamten Rechtsordnung willen) an die bundessteuerrechtliche Betrachtungsweise halten. Die Parallelität zwischen sozialversicherungs- und steuerrechtlicher Qualifikation ist nicht leichthin preiszugeben (BGE 141 V 634 E. 2.5 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch BGE 145 V 326 E. 4.2).

E. 4.1

Das kantonale Gericht erwog, die A. _____ GmbH habe keine weiteren Belege für eine betriebliche Nutzung der beiden Liegenschaften eingereicht oder angeboten, obwohl die von ihr aufgelegten bereits im Einspracheverfahren als ungenügend eingestuft worden seien. Hätte eine solche regelmässig stattgefunden, wäre die Beibringung echtzeitlicher Belege ohne weiteres möglich gewesen, beispielsweise in der Form von Lieferscheinen an diese Adressen, Teilnahmebestätigungen für Veranstaltungen an diesen Orten etc. Es sei damit nicht überwiegend wahrscheinlich erstellt, dass die Liegenschaften betrieblich genutzt worden bzw. die Mietauslagen betrieblich begründet gewesen seien. Da die Kosten für die private Wohnnutzung in gleicher oder ähnlicher Weise auch ohne die Erwerbstätigkeit anfallen würden, stellten sie keine Unkosten im Sinne von Art. 9 AHVV dar. Dennoch seien die Mietaufwände nicht dem massgebenden Lohn der Geschäftsführerin zuzurechnen, denn die Wohnauslagen seien nicht aufgrund der geleisteten Arbeit übernommen worden: Die Gesellschaft habe die Zahlungen nicht als Lohn qualifiziert und C. _____ in der hier interessierenden Zeit mit brutto Fr. 180'000.- (2015), Fr. 160'227.- (2016), Fr. 150'111.- (2017), Fr. 130'111.- (2018) und Fr. 130'111.- (2019) auch keinen unangemessen tiefen Lohn ausgerichtet. Es sei damit überwiegend wahrscheinlich, dass die geschäftsmässig nicht begründeten Mietaufwendungen keinen Teil des Entgelts für die erbrachte Arbeitsleistung bildeten. Die Finanzierung von grosszügigen Zweit- oder Ferienwohnungen neben einem nicht offensichtlich zu tiefen Lohn entspreche nicht einer im Rahmen des Arbeitsverhältnisses normalerweise erbrachten Leistung des Arbeitgebers. Ein Arbeitnehmer, der nicht 100 % Anteilseigner sei, bekäme eine solche Leistung nicht. Es liege eine (verdeckte) Gewinnausschüttung vor, die ihren Grund nicht im Arbeits-, sondern allein im Gesellschaftsverhältnis habe. Daran ändere auch nichts, dass im massgebenden Zeitraum (d.h. von 2015 bis 2019) der deklarierte Lohn ab- und die Mietaufwendungen zugenommen hätten. Dieses Ergebnis decke sich mit dem Steuerrecht, auch wenn die Steuerbehörden, soweit ersichtlich, bisher keine Aufrechnung vorgenommen bzw. die Steuererklärungen von C. _____ in der Vergangenheit offenbar nicht korrigiert hätten.

E. 4.2

Die Kasse wendet ein, im angefochtenen Urteil werde mit der Prüfung der Angemessenheit des Lohnes auf ein hier nicht massgebendes Kriterium abgestellt. Die Vorinstanz habe zu Unrecht Anhaltspunkte dafür verneint, dass die Mietzinszahlungen aufgrund der geleisteten Arbeit erfolgt seien: Stelle man den 2015 bis 2019 abgerechneten, von Jahr zu Jahr tiefer werdenden Lohn den in dieser Zeit verbuchten, von Jahr zu Jahr höher ausfallenden Mietzinsaufwendungen gegenüber, spreche dies klar für einen Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis. Zu dieser auffälligen Entwicklung habe das kantonale Gericht nicht Stellung genommen und damit seine Begründungspflicht bzw. das rechtliche Gehör verletzt. Weiter beanstandet die Kasse, die Vorinstanz habe die Umqualifikation in verdeckte Gewinnausschüttungen ohne Auseinandersetzung mit den vom Revisor anlässlich der Arbeitgeberkontrolle geprüften Unterlagen vorgenommen. Angesichts der aufgezeigten Lohnentwicklung sei - entgegen der Vorinstanz - unerheblich, dass es sich bei den gemieteten Liegenschaften um grosszügige Zweit- oder Ferienwohnungen handle. Es gebe keinen nachvollziehbaren Grund für Lohnkürzungen und sei offensichtlich, dass die A. _____ GmbH ihrer Geschäftsführerin in den fraglichen Jahren einen Teil des Lohnes in der Form von übernommenen Wohnauslagen ausgerichtet habe. Würden Lohnzahlungen kontinuierlich gesenkt und gleichzeitig immer höhere private Auslagen als geschäftsmässig begründeter Aufwand verbucht, liege eine rechtsmissbräuchliche Beitragsumgehung vor. Im Übrigen habe die A. _____ GmbH selbst nie geltend gemacht, dass es sich bei den

Mietzinszahlungen um Kapitalertrag handle. Indem sie mit der Aufrechnung der Mietzinsauszahlungen im Umfang von 50 % stets einverstanden gewesen sei, habe sie den Lohncharakter anerkannt.

E. 4.3

Die Beschwerdegegnerin verneint einen Zusammenhang zwischen den Lohnzahlungen und den übernommenen Mietkosten. Sie macht geltend, der Lohn der Geschäftsführerin sei angemessen bzw. branchenüblich gewesen. Bestanden habe er aus einem Fixum von Fr. 120'000.- pro Jahr sowie einem variablen Teil, d.h. dem aufgrund des Vorjahresergebnisses festgelegten Bonus (2015: Fr. 60'000.- [nach einem ausserordentlich guten Ergebnis für 2014]; 2016: Fr. 20'000.-; 2017: Fr. 20'000.-; 2018 und 2019: je Fr. 0.-). Die höheren Bezüge in früheren Jahren seien auf Bonuszahlungen zurückzuführen gewesen und mit dem Eintritt zusätzlicher Arbeitnehmer habe sich die Senkung des Bruttolohns ohne jeden Zusammenhang mit der Übernahme von Mietkosten gerechtfertigt, weil sich die Lohnkosten insgesamt erhöht hätten.

E. 5.1

Nach den grundsätzlich verbindlichen und unbestrittenen vorinstanzlichen Feststellungen ist die arbeitgeberseitige Mietzinsübernahme für die beiden Liegenschaften überwiegend wahrscheinlich nicht geschäftlich begründet. Es handelt sich um private Wohnauslagen, die keine Unkosten im Sinne von Art. 9 AHVV darstellen (vgl. dazu E. 3.2 hiervor). Weiterungen zu diesem in den Rechtsschriften nicht mehr diskutierten Punkt erübrigen sich.

E. 5.2

Zu prüfen bleibt im Lichte der in E. 3.3 dargelegten Rechtsprechung, ob und gegebenenfalls inwieweit die Grundlage für die Mietzinsübernahme durch die A. _____ GmbH das Arbeits- oder das Gesellschaftsverhältnis bildete. Dabei rügt die Ausgleichskasse die für die Beantwortung der Frage wesentliche vorinstanzliche Feststellung, wonach die Übernahme der (geschäftsmässig nicht begründeten) Mietzinsen nicht Teil des Entgelts für die von C. _____ erbrachte Arbeitsleistung bilde, als offensichtlich unrichtig. Für die Beurteilung, ob ihre Kritik berechtigt ist, sind die in den Jahren 2015 bis 2019 bezogenen Entschädigungen genauer zu betrachten. Dabei kann offen bleiben, ob die von der Beschwerdegegnerin in diesem Zusammenhang neu gemachten Angaben novenrechtlich überhaupt zulässig wären (Art. 99 Abs. 1 BGG), denn wie im Folgenden zu zeigen ist, resultiert dasselbe Ergebnis, unabhängig davon, ob man sich auf den im angefochtenen Urteil festgestellten Sachverhalt oder die beschwerdegegnerische (davon teilweise geringfügig abweichende und teilweise detailliertere) Darstellung stützt.

E. 5.2.1

Gemäss dem angefochtenen Urteil sank der Bruttolohn der Geschäftsführerin C. _____ (inkl. Bonus) in den Jahren 2015 bis 2019 von Fr. 180'000.- auf Fr. 130'111.- (nach den von der A. _____ GmbH gemachten Angaben auf Fr. 120'000.-) und nahmen die Mietzinszahlungen in derselben Zeit von Fr. 28'644.- auf Fr. 106'293.- zu. Diese in mehreren Schritten vollzogene, sich am Ende auf fast einen Drittel (bzw. nach der Darstellung der Beschwerdegegnerin genau einen Drittel) belaufende Lohnkürzung erstaunt, weil sich den Unterlagen keine Gründe dafür entnehmen lassen, indem eine Pensumsreduktion weder geltend gemacht noch aus den Akten ersichtlich ist und der Umsatz der Gesellschaft nach den Angaben der Beschwerdegegnerin (die Vorinstanz traf

dazu keine Feststellungen) in derselben Zeit, mit Ausnahme des Jahres 2019, kontinuierlich zunahm (2015: Fr. 966'525.-, 2016: Fr. 976'657.-; 2017: Fr. 1'372'118.-; 2018: Fr. 1'608'588.-; 2019: Fr. 1'385'004.-). Weiter fällt auf, dass nach der Darstellung in der Vernehmlassung C. _____ ausgerechnet in den der grössten Umsatzsteigerung folgenden Jahren, d.h. 2018 und 2019, überhaupt keinen Bonus mehr erhielt, obwohl sich dessen Höhe gemäss der Beschwerdegegnerin jeweils nach dem Vorjahresergebnis richtete. Auch wenn der Gewinn der Gesellschaft unter Einrechnung der Mietauslagen mit dem Umsatz nicht voll Schritt hielt, so ist doch auch bei ihm in derselben Zeit, mit Ausnahme 2015/2016, eine Steigerung zu verzeichnen, wie sich den beschwerdegegnerischen Angaben entnehmen lässt (2015: Fr. 117'008.- [inkl. Fr. 28'644.-]; 2016: Fr. 75'114.- [inkl. Fr. 40'138.-]; 2017: Fr. 84'340.- [inkl. Fr. 64'544.-]; 2018: Fr. 107'885.- [inkl. Fr. 87'555.-], 2019: Fr. 111'318.- [inkl. Fr. 106'293.-]). Selbst wenn novenrechtlich berücksichtigt werden könnte, dass die A. _____ GmbH die Senkung des Bruttolohnes der Geschäftsführerin im letztinstanzlichen Verfahren neu mit dem Eintritt zusätzlicher Arbeitnehmer begründet (die übrigen Bruttolöhne betragen nach ihren Angaben 2015: Fr. 6'516.-, 2016: Fr. 22'344.-, 2017: Fr. 62'258.-, 2018: Fr. 60'516.-; 2019: Fr. 82'341.-), ergäbe sich daraus nichts zu ihren Gunsten, denn die mit der Beschäftigung von mehr Personal einhergehende höhere Verantwortung würde für die gegenteilige Entwicklung sprechen (dies jedenfalls solange nicht gleichzeitig eine Pensumsreduktion erfolgt, was hier nach dem Gesagten nicht der Fall war). Der Erwartung, dass sich die Führung zusätzlicher Mitarbeiter in diesem Sinne finanziell positiv auswirkte für C. _____, entspricht denn auch, dass sich ihre Bezüge in dieser Zeit insgesamt - d.h. unter Berücksichtigung von Lohn und übernommenen Mietauslagen - erhöhten. Dabei zeigt sich, dass die Arbeitgeberin die (wie dargelegt nicht nachvollziehbaren) schrittweisen Lohnkürzungen mit der Übernahme von Jahr zu Jahr höherer Mietzinsauslagen (mehr als) kompensierte, was unabhängig davon gilt, ob man auf die im vorinstanzlichen Urteil festgestellten Zahlen abstellt (2015: Fr. 208'644.- [Lohn Fr. 180'000.- + Miete Fr. 28'644.-]; 2016: Fr. 200'365.- [Lohn Fr. 160'227.- + Miete Fr. 40'138.-]; 2017: Fr. 214'655.- [Lohn Fr. 150'111.- + Miete Fr. 64'544.-]; 2018: Fr. 217'666.- [Lohn Fr. 130'111.- + Miete Fr. 87'555.-]; 2019: Fr. 236'404.- [Lohn Fr. 130'111.- + Miete Fr. 106'293.-]) oder auf die beschwerdegegnerischen Angaben (2015: Fr. 208'644.-, [Fixlohn Fr. 120'000.- + Bonus Fr. 60'000.- + Miete Fr. 28'644.-]; 2016: Fr. 180'138.- [Fixlohn Fr. 120'000.- + Bonus Fr. 20'000.- + Miete Fr. 40'138.-]; 2017: Fr. 204'544.- [Fixlohn Fr. 120'000.- + Bonus Fr. 20'000.- + Miete Fr. 64'544.-]; 2018: Fr. 207'555.- [Fixlohn Fr. 120'000.- + Bonus Fr. 0.- + Miete Fr. 87'555.-]; 2019: Fr. 226'293.- [Fixlohn Fr. 120'000.- + Bonus Fr. 0.- + Miete Fr. 106'293.-]). Mit anderen Worten lassen die Unterlagen einzig den Schluss zu, dass die A. _____ GmbH ihre Geschäftsführerin durch die Übernahme höherer Mietzinsauslagen bei gleichzeitiger Senkung des Lohnes für die geleistete Arbeit entschädigte. Dabei ersetzte sie einen immer grösser werdenden Teil des Lohnes durch Mietzinszahlungen, so dass der Mietzinsanteil von anfänglich, d.h. im Jahr 2015, 14 % der Bruttozüge auf 45 (nach der Vorinstanz) bzw. 47 % (gemäss der Beschwerdegegnerin) im Jahr 2019 anwuchs. Dass die Arbeitgeberin insgesamt in der Tendenz zunehmende Entschädigungen ausrichtete, war durch die erzielte Umsatzsteigerung und zusätzliche Führungsaufgaben gerechtfertigt. Da die Akten mithin klar das Bild vermitteln, dass die Mietzinszahlungen Lohnbestandteil waren, erweist sich die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung, wonach kein Zusammenhang zwischen der Arbeitsleistung der Geschäftsführerin und der Mietzinsübernahme besteht, als offensichtlich unrichtig bzw. willkürlich.

E. 5.2.2

Bildete die Mietzinsübernahme, wie dargelegt, offensichtlich Lohnbestandteil, kommt dem vom kantonalen Gericht als entscheidungswesentlich betrachteten Umstand der Art der Leistung - zur Diskussion steht die arbeitgeberseitige Finanzierung von grosszügigen Zweit- und Ferienwohnungen - keine weitere Bedeutung zu.

E. 5.2.3

Dass der Lohn von C. _____ unter Einbezug der übernommenen Mietauslagen keinen grossen Schwankungen unterlag, sondern sich im Bereich zwischen Fr. 208'644.- und Fr. 236'404.- (nach der Vorinstanz) bzw. im Bereich zwischen Fr. 204'544.- und Fr. 226'293.- (nach der Beschwerdegegnerin [unter Ausklammerung des Jahres 2016 mit Fr. 180'138.-]) und damit in einem für eine Geschäftsführerin angemessenen Rahmen bewegte, spricht dafür, den gesamten von der Arbeitgeberin übernommenen Mietanteil als massgebenden Lohn zu qualifizieren. Dies gilt umso mehr, als die A. _____ GmbH selber vor dem kantonalen Urteil nie geltend gemacht hatte, es handle sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung.

E. 5.2.4

Soweit die Beschwerdegegnerin vernehmlassungsweise schliesslich vorbringt, dass in der Regel die steuerrechtliche Betrachtungsweise massgebend sei und für eine Abweichung ausschlaggebende Gründe vorliegen müssten, ist auf die in E. 3.4 hiervor dargelegte Rechtsprechung zu verweisen. Da es in den Akten keine konkreten Angaben dazu gibt, wie die Steuerbehörden die Mietzinszahlungen behandelt haben (und im Übrigen auch die Beschwerdegegnerin nie entsprechende Unterlagen aufgelegt hat), vermag sie aus dem Einwand nichts für ihren Standpunkt abzuleiten.

E. 5.3

Bei diesem Prozessausgang ist auf die von der Ausgleichskasse vorgetragene Rüge, wonach das kantonale Gericht seine Begründungspflicht bzw. ihren Gehörsanspruch (vgl. Art. 29 Abs. 2 BV) verletzt habe, nicht weiter einzugehen.

E. 6.1

Die Gerichtskosten werden der unterliegenden Beschwerdegegnerin auferlegt (Art. 66 Abs. 1 BGG). Der obsiegenden Beschwerdeführerin steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

E. 6.2

Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Gerichtsverfahrens wird die Vorinstanz neu zu befinden haben (Art. 67 und 68 Abs. 5 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.