

# **BGer 9C\_733/2015 vom 14. April 2016**

Bundesgericht, 2016-04-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_733\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_733_2015)

FR: TF 9C\_733/2015 du 14 avril 2016

IT: TF 9C\_733/2015 del 14 aprile 2016

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Die Beschwerde kann wegen Rechtsverletzung gemäss Art. 95 f. BGG erhoben werden. 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 die Sachverhaltsfeststellung von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht ( Art. 105 Abs. 2 BGG ) und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ).

### **E. 2**

Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen nur soweit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt, was in der Beschwerde näher darzulegen ist ( Art. 99 Abs. 1 BGG ; BGE 135 V 194 E. 3 sowie Urteile 8C\_140/2008 vom 25. Februar 2009 E. 5.1 und 8C\_826/2008 vom 2. April 2009 E. 3). Die Beschwerdeführerin legt eine "Übersichtstabelle - Gewinne/Verluste - Ausschüttungen - Lohnbezüge" als neues Beweismittel ins Recht. Warum dieses Beweismittel erst letztinstanzlich eingereicht wird, erläutert sie nicht. Ein Vergleich mit einer "Übersichtstabelle (Gewinn, Gewinnverwendung, Lohn) ", welche die Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren bei der Ausgleichskasse vorgelegt hatte, zeigt, dass dort die gleichen Zahlen, jedoch in einem anderen Format, aufgeführt wurden. Einzig eine Zeile "Hypothetischer Gewinnvortrag" mit den entsprechenden Zahlen ist in der "Übersichtstabelle - Gewinne/Verluste - Ausschüttungen - Lohnbezüge" neu. Ob es sich bei diesen Übersichtstabellen, die sowohl im Einspracheverfahren wie nun auch letztinstanzlich vorgelegt werden, um Beweismittel oder lediglich um Parteibehauptungen handelt, kann offen gelassen werden. Denn die entsprechende Rubrik "Hypothetischer Gewinnvortrag" ist im einen wie im anderen Fall als unzulässiges Novum ausser Acht zu lassen, ist doch nicht erkennbar, dass erst der vorinstanzliche Entscheid Anlass dazu gegeben hat, diese Rubrik neu aufzuführen, nachdem die Bestimmung des massgebenden Lohnes bereits im Einspracheverfahren und vor Vorinstanz Verfahrensgegenstand gebildet hat.

### **E. 3.1**

Gemäss Art. 4 und 5 AHVG werden Sozialversicherungsbeiträge nur vom Erwerbseinkommen erhoben, nicht aber vom Vermögensertrag ( BGE 122 V 178 E. 3b S. 179 f.). Dividenden stellen beitragsfreien Vermögensertrag dar (vgl. ferner Rz. 2011 der Wegleitung des Bundesamtes für Sozialversicherungen über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO vom 1. Januar 2008 [Stand 1. Januar 2011; nachfolgend: WML]). 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 S. 636 mit Hinweisen).

### **E. 3.2**

Nach der Rechtsprechung gehören Vergütungen, die als reiner Kapitalertrag zu betrachten sind, nicht zum massgebenden Lohn. Ob dies zutrifft, ist nach dem Wesen und der Funktion einer 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 massgebender 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. 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. 2.1 S. 636, 134 V 297 E. 2.1 S. 299 f., 103 V 1 E. 2b S. 4).

#### **E. 3.2.1**

Dabei müssen im Lichte der gesetzlichen Grundentscheidung, wonach nur Erwerbseinkommen, nicht aber Vermögensertrag beitragspflichtig ist, bei der Beurteilung von Leistungen, welche eine Aktiengesellschaft an Personen ausrichtet, die zugleich Arbeitnehmer und Aktionäre sind, einerseits eine angemessene Entschädigung für die geleistete Arbeit und andererseits ein angemessener Vermögensertrag zugrunde gelegt werden. Die Gesellschaft hat hier einen erheblichen Ermessensspielraum. Den Steuerbehörden steht es nicht zu, die Angemessenheit des Lohnes bzw. der Dividende frei zu überprüfen. 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 (vgl. Rz. 2011.2 WML). Wie im AHV-Recht (E. 3.2 hievor), aber mit umgekehrten Vorzeichen, ist dabei auf einen Drittvergleich abzustellen: Es ist zu prüfen, ob unter Berücksichtigung aller objektiven und subjektiven Faktoren die gleiche Leistung auch einem aussenstehenden Dritten erbracht worden wäre ( BGE 141 V 634 E. 2.2.1 S. 636 f., 134 V 297 E. 2.2 S. 300 f.).

#### **E. 3.2.2**

Hinsichtlich der Frage, ob ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Lohn bzw. zwischen eingesetztem Vermögen und Dividende besteht, hat sich eine Praxis entwickelt, die laut BGE 134 V 297 in modifizierter Form bundesrechtskonform ist (sog. "Nidwaldner Praxis"). Demnach werden deklariertes AHV-Einkommen und branchenübliches Gehalt einerseits und Dividendenzahlung und Aktienwert andererseits zueinander in Beziehung gesetzt, um zu bestimmen, ob ein Teil der ausgeschütteten Dividende als beitragsrechtlich massgebendes Einkommen aufzurechnen ist. Vom Bundesgericht ist die genannte Praxis lediglich insofern korrigiert worden, als die Angemessenheit des (beitragsfreien) Vermögensertrags nicht in Relation zum Nennwert (Nominalwert), sondern zum effektiven wirtschaftlichen Wert der Aktien (Eigenkapital inkl. offene und stille Reserven) zu beurteilen ist ( BGE 141 V 634 E. 2.2.2 S. 637, 134 V 297 E. 2.8 S. 304; vgl. auch Rz. 2011.3 WML).

### **E. 3.3**

Zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Inhabern gesellschaftlicher Beteiligungsrechte (infolge einer vollen Besteuerung von Dividenden zunächst als Gewinn

der Gesellschaften und ein zweites Mal bei der Gewinnausschüttung als Einkommen der Anteilseigner) wurde zunächst im Steuerrecht einiger Kantone (so auch der Kantone Ob- und Nidwalden) die Dividendenbesteuerung reduziert. Im Kanton Obwalden trat im Jahr 2001 die privilegierte Dividendenbesteuerung in Kraft: Demnach sind Dividenden aus Aktien nur im Umfang von 50 % steuerbar, wenn die steuerpflichtige Person eine Beteiligungsquote von mindestens 10 % hält (Art. 22 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Obwalden, GDB 641.4). Mit dem auf den 1. Januar 2009 in Kraft getretenen Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) vom 23. März 2007 (AS 2008 2893) ist die privilegierte Dividendenbesteuerung auch bei der direkten Bundessteuer eingeführt worden ( Art. 20 Abs. 1bis DBG , SR 642.11; BGE 141 V 634 E. 2.3 S. 637).

#### **E. 3.4**

Da die im Bundesrecht getroffene Regelung der privilegierten Dividendenbesteuerung vom Gehalt her mit der in den Kantonen Ob- und Nidwalden (hier: Art. 40 Abs. 3 des kantonalen Steuergesetzes, NG 521.1) bereits früher eingeführten Regelung übereinstimmt, ist die vorne (E. 3.2-3.2.2) erörterte Rechtsprechung BGE 134 V 297 nach dem Inkrafttreten des Unternehmenssteuerreformgesetzes II weiterhin anwendbar (BGE 141 634 E. 2.4 S. 638).

#### **E. 3.5**

Praxismässig ist es Sache der Ausgleichskassen, selbstständig zu beurteilen, ob ein Einkommensbestandteil als massgebender Lohn oder als Kapitalertrag qualifiziert werden muss. Der in Art. 23 AHVV enthaltenen Ordnung entspricht es, dass sich die Ausgleichskassen in der Regel jedoch an die bundessteuerrechtliche Betrachtungsweise halten. Soweit es vertretbar ist, soll eine verschiedene Betrachtungsweise der Steuerbehörde und der AHV-Verwaltung vermieden werden, dies um der Einheit und Widerspruchslosigkeit der gesamten Rechtsordnung willen ( BGE 103 V 1 E. 2c S. 4 f.; Urteil des Eidg. Versicherungsgerichts H 131/86 vom 3. August 1988 E. 2c). Die Parallelität zwischen sozialversicherungs- und steuerrechtlicher Qualifikation ist nicht leichthin preiszugeben ( BGE 141 V 634 E. 2.5 S. 638 mit Hinweisen).

#### **E. 4.1**

In Übereinstimmung mit der Beschwerdegegnerin ist die Vorinstanz für das Jahr 2011 von einem AHV-pflichtigen Lohn von B. \_\_\_\_\_ in der Höhe von Fr. 126'286.- ausgegangen. Dieser Wert liegt klar unter dem Lohn, den die Ausgleichskasse unter Beizug von "Salarium - individueller Lohnrechner" des Bundesamtes für Statistik mit Fr. 157'608.- (12 x 13'134.-) ermittelt hatte. Vielmehr orientierte sich der Wert von Fr. 126'286.- an dem massgeblich steuerlich festgelegten Wert der Gesellschaft und einer dazu in Bezug gesetzten Ausschüttungsquote von 10 %. Der so ermittelte Betrag von Fr. 126'286.- erscheint sachgerecht, und es ist insbesondere keine Bundesrechtswidrigkeit bei der Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz zu erkennen. Indem die Beschwerdeführerin geltend macht, dass sie "im Hinblick auf ein kontinuierliches Gedeihen des Unternehmens Zurückhaltung beim Lohnbezug geübt hat" (im hier fraglichen Jahr 2011 Fr. 82'440.-), räumt sie selber ein, B. \_\_\_\_\_ kein angemessenes Entgelt für seine geleistete Arbeit ausgerichtet zu haben. Ebenso fügt sie selber an, dass es sich bei der im Jahr 2011 ausbezahlten Dividende nicht um eine Substanzdividende im engeren Sinne handelt. Soweit sie von einer "Ausnahmedividende" spricht und sich auf das Urteil 9C\_669/2011 vom 25.

Oktober 2012 beruft, übersieht sie, dass sich der Alleinaktionär dort in den Jahren, in denen die Gesellschaft die Reserven angelegt hatte, einen branchenüblichen Lohn auszahlen liess und diesen mit der Ausgleichskasse abrechnete. Auf die Situation der Beschwerdeführerin bezogen heisst dies, dass in den Jahren, in denen die "theoretisch beziehbare Dividende" angewachsen ist, B.\_\_\_\_\_ vielleicht nicht der statistisch ermittelte Lohn ausbezahlt wurde, aber zumindest ein klar höherer und damit zumindest angemessenerer Lohn - als der effektiv ausgerichtete - hätte ausbezahlt werden können. Der Entscheid darüber liegt wohl in der unternehmerischen Freiheit der Gesellschaft. Mit der Einmalauszahlung im Jahr 2011 wurden ihr jedoch just auch Mittel entzogen, auf die sie arbeitsrechtlich zu Gunsten der Unternehmungsentwicklung verzichten wollte. Dieser zeitnahe und übermässige (vgl. E. 4.2 nachfolgend) Abbau von betrieblich offenbar doch nicht benötigtem Substrat ist daher richtig als (teilweise) lohnrelevant zu werten. Dies gilt umso mehr, als B.\_\_\_\_\_ im Jahr 2012 weiterhin mit der Begründung, das "Unternehmen nicht ausbluten" zu wollen, ein tiefer Lohn ausgerichtet wurde. Bei dieser Sach- und Rechtslage kann die Frage nach der Tauglichkeit des Rückgriffs auf die Statistik offenbleiben.

#### **E. 4.2**

Das Verhältnis zwischen dem Steuerwert der Wertpapiere (Vermögenssteuerwert; vgl. Rz 2011.6 WML) und der ausgerichteten Dividende hat zu keinen Diskussionen Anlass geboten, weshalb sich diesbezügliche Weiterungen erübrigen.

#### **E. 5**

Dem Verfahrensausgang entsprechend wird die unterliegende Beschwerdeführerin kostenpflichtig ( Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG ).

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