

BGer 9C_89/2017 vom 19. Mai 2017

Bundesgericht, 2017-05-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_89_2017

FR: TF 9C_89/2017 du 19 mai 2017

IT: TF 9C_89/2017 del 19 maggio 2017

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerdeführerin beantragt, es seien der angefochtene Gerichtsentscheid und die Nachzahlungsverfügungen der Beschwerdegegnerin vom 6. März 2015 aufzuheben.

E. 1.2

Soweit die Aufhebung der Verfügungen der Beschwerdegegnerin verlangt wird, ist darauf nicht einzugehen. Der Einspracheentscheid vom 12. Mai 2016, nicht die Nachzahlungsverfügungen, bildete Anfechtungsgegenstand des erstinstanzlichen Beschwerdeverfahrens und trat damit an die Stelle der Verfügungen. Diese, soweit angefochten, haben seit Erlass des Einspracheentscheids jede rechtliche Bedeutung verloren (BGE 132 V 368 E. 6.1 am Ende S. 374 f.; 131 V 407 E. 2.1.2.1 S. 412; Urteil 9C_66/2016 vom 10. August 2016 E. 1.2, in: SVR 2016 AHV Nr. 15 S. 42).

E. 2

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 ff. BGG) kann wegen Rechtsverletzungen gemäss Art. 95 f. BGG erhoben werden. Die Feststellung des Sachverhalts kann nur gerügt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz 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).

E. 3

Streitig und zu prüfen ist, ob die Vorinstanz Bundesrecht verletzt, indem sie die freiwilligen Forderungsverzichte der Beschwerdeführerin in Form der Abschreibung von in den Jahren 2011 bis 2013 an B.B. _____ gewährten Darlehen als massgebenden Lohn qualifiziert hat.

E. 4.1

Gemäss Art. 4 f. 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. Rz. 2011 der Wegleitung des BSV über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO vom 1. Januar 2008, Stand 1. Januar 2015, [WML]), weshalb es unter beitragsrechtlichem Gesichtswinkel vorteilhaft erscheinen mag, hohe Dividenden und ein tiefes Salär auszuweisen (BGE 141 V 634 E. 2.1 S. 636 mit diversen Hinweisen).

E. 4.2

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. 2.2 S. 636; 134 V 297 E. 2.1 S. 299 f. mit Hinweisen u.a. auf BGE 103 V 1 E. 2b S. 4; Urteil 9C_837/2014 vom 8. April 2015 E. 1.2, in: SVR 2015 AHV Nr. 7 S. 25).

E. 4.2.1

Dabei muss 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 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. 4.2 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 (dazu im Detail und mit zahlreichen Hinweisen: BGE 141 V 634 E. 2.2.1 S. 636 f.).

E. 4.2.2

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 mit Hinweisen).

E. 4.3

Praxisgemäss 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. Die Parallelität zwischen sozialversicherungs- und steuerrechtlicher Qualifikation ist nicht leichthin preiszugeben (BGE 141 V 634 E. 2.5 S. 638 mit Hinweisen).

E. 5.1

Das kantonale Gericht erwog, verdeckte Gewinnausschüttungen, wie sie hier vorlägen, stellten in der Regel zwar keinen massgebenden Lohn dar. Im Urteil 9C_302/2011 vom 22. Juni 2011 E. 3.1 (in: SVR 2012 AHV Nr. 2 S. 7) sei jedoch in einem ähnlich gelagerten Fall als wesentlich betrachtet worden, dass die als Darlehen deklarierten Zahlungen an eine Gesellschafterin der GmbH, welche gleichzeitig als Angestellte einen Bruttojahreslohn von rund Fr. 90'000.- bezogen hatte, jeweils Ende des entsprechenden Jahres von der GmbH allesamt in vollem Umfang hätten abgeschrieben werden müssen. Zahlungen in der erfolgten Höhe, deren Rückzahlung von der Gesellschaft nicht erwartet worden sei, wiesen - so das Bundesgericht im Weiteren - keinerlei Darlehenscharakter auf; der These, bei den geflossenen Zahlungen habe es sich um Gesellschafterdarlehen gehandelt, könne bei den erwähnten Gegebenheiten nicht gefolgt werden. Entsprechendes gelte auch für den vorliegenden Fall. Der Einwand der Beschwerdeführerin, es sei in Absprache mit der Steuerverwaltung und dem Steueramt eine Ausschüttung an die Gesellschafter in Form der Abschreibung der Gesellschafterdarlehen statt einer ordentlichen Dividende beschlossen worden, erweise sich als unbehelflich. Insbesondere sei nicht ersichtlich, weshalb in der Steuerveranlagung 2011 von einem "simulierten" Darlehen an B.B._____ die Rede sei, wenn es sich um ein Darlehen im eigentlichen Sinne gehandelt hätte. Ebenso sei auffällig, dass die zweite Gesellschafterin, B.A._____, welche einen gleich hohen Stammanteil wie ihr Mann B.B._____ besitze, keine entsprechenden "Zahlungen" erhalten habe. Geldwerte Leistungen an B.A._____ seien lediglich 2011 in Form eines zu tiefen Preises für Naturalbezüge berücksichtigt worden. Aus den vorhandenen Unterlagen sei zu schliessen, dass auch die 2012 und 2013 als abgeschrieben vermerkten "Darlehen" nicht als eigentliche Darlehen qualifiziert werden könnten. Vielmehr handle es sich, wie sich aus den Kontoauszügen der Jahre 2011 bis 2013 ergebe, bei den addierten Beträgen offensichtlich um die nachträgliche Aufrechnung von zahlreichen Privatbezügen für einzelne Positionen. Auch dies müsse als Indiz dafür gewertet werden, dass die geldwerten Leistungen in Form der freiwilligen Abschreibung der als "Darlehen" bezeichneten Zahlungen ihren Grund im Anstellungsverhältnis von B.B._____ und nicht in dessen Beteiligungsrechten hätten. Nachdem die betreffenden Leistungen somit bereits an sich massgebenden Lohn - und keinen Kapitalertrag - darstellten, erübrige sich eine weitergehende Prüfung der vom Bundesgericht im Zusammenhang mit der Gewinnausschüttung, namentlich in Form von Dividenden, entwickelten Grundsätze, insbesondere der Frage nach einem Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Lohn bzw. zwischen eingesetztem Vermögen und Dividende.

E. 5.2

Die Beschwerdeführerin wendet im Wesentlichen ein, bei den fraglichen Zuwendungen handle es sich nicht um Vergütungen, die ihren hinreichenden Grund im Arbeitsverhältnis

von B.B._____ hätten. Vielmehr seien diese als nicht durch das Anstellungsverhältnis gerechtfertigte verdeckte Gewinnausschüttungen einzustufen, welche in der Regel nicht als massgebender Lohn gälten. Nach der Rechtsprechung sei die ausnahmsweise Umqualifikation einer Dividende - bzw. von verdeckten Gewinnausschüttungen - in massgebenden Lohn nur zulässig, wenn kumulativ sowohl ein unangemessen tiefer Lohn mit einer im Vergleich zum eingesetzten Kapital unangemessen hohen Dividende einhergehe. Bei einem Lohn in angemessener Höhe bleibe kein Raum, um von der steuerrechtlichen Qualifikation abzuweichen und statt von einer Dividende von massgebendem Lohn auszugehen. Die von B.A._____ und B.B._____ im Rahmen ihrer 50 %-Pensen von der Beschwerdeführerin bezogenen Löhne von je Fr. 60'000.- für die Jahre 2011 bis 2013 seien angemessen, jedenfalls aber nicht unangemessen tief.

E. 5.3

Den Vorbringen der Beschwerdeführerin ist beizupflichten. Nach den erwähnten Rechtsprechungsgrundsätzen gehören Vergütungen, die als reiner Kapitalertrag zu betrachten sind, nicht zum massgebenden Lohn. Verdeckte Gewinnausschüttungen gelten dabei regelmässig nicht als massgebender Lohn (BGE 103 V 1 E. 2b S. 4; Urteil 9C_302/2011 vom 22. Juni 2011 E. 3.1, in: SVR 2012 AHV Nr. 2 S. 7), zumal diese wie Dividenden zum steuerbaren Vermögensertrag (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG) und zum steuerbaren Reingewinn der Gesellschaft zu rechnen sind (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG). Entgegen der Betrachtungsweise der Vorinstanz sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass die freiwilligen Forderungsverzichte der Beschwerdeführerin in Form der sog. Abschreibungen von B.B._____ in den Jahren 2011 bis 2013 gewährten Darlehen in seiner Funktion als Arbeitnehmer begründet waren.

E. 5.3.1

Einen derartigen Schluss lässt auch das vorinstanzlich zitierte Urteil 9C_302/2011 vom 22. Juni 2011 (in: SVR 2012 AHV Nr. 2 S. 7) nicht zu. Darin war das Bundesgericht in einem Fall, in welchem die als Darlehen bezeichneten Zahlungen an eine Gesellschafterin der GmbH (Stammkapital von Fr. 20'000.-), die gleichzeitig als Geschäftsführerin einen Bruttojahreslohn von rund Fr. 90'000.- bezogen hatte, jeweils Ende des entsprechenden Jahres in vollem Umfang von der GmbH abgeschrieben worden waren, von massgebendem Lohn ausgegangen. Entscheidend für diese Beurteilung war jedoch die Tatsache gewesen, dass zwischen den fraglichen Bezügen von jährlich mehreren Fr. 100'000.- und dem Stammanteil der Geschäftsführerin an der GmbH von lediglich Fr. 1'000.- (5 %) ein eklatantes Missverhältnis bestanden hatte, wohingegen der Haupteignerin mit einem Stammanteil von Fr. 19'000.- (95 %) keinerlei Zahlungen zugeflossen waren. In diesem Umstand sah das Bundesgericht ein klares Indiz dafür, dass die betreffenden Entgelte im Anstellungsverhältnis und nicht in erster Linie in den Beteiligungsrechten der Geschäftsführerin begründet waren, weshalb es diese als massgebenden Lohn und nicht als beitragsbefreiten Kapitalertrag qualifizierte.

Vorliegend handelt es sich demgegenüber um Bezüge von B.B._____ im Betrag von Fr. 70'000.- (2011), Fr. 70'000.- (2012) und Fr. 50'648.- (2013). Er und seine Frau B.A._____ verfügen je zur Hälfte über das Stammkapital der Beschwerdeführerin von insgesamt Fr. 20'000.- und beziehen als deren Angestellte einen Bruttojahreslohn von je Fr. 60'000.-. Es kann vor diesem Hintergrund - anders als im vorstehend erläuterten Urteil - nicht von einem eigentlichen Missverhältnis zwischen Anteil an den Beteiligungsrechten

und der Höhe der fraglichen Ausschüttungen gesprochen werden. Auch daraus, dass diese unternehmenssteuerlich nicht zu gleichen Teilen B.A. _____ und B.B. _____, sondern nur Letzterem zugeordnet wurden, ist sodann entgegen der Vorinstanz nicht ohne Weiteres zu folgern, die Zuwendungen seien einzig B.B. _____ zugute gekommen. Vielmehr deuten - neben der ohnehin gemeinsamen Besteuerung der Ehegatten - die im kantonalen Entscheid aufgeführten Positionen im Kontoauszug der Beschwerdeführerin (diverse Zahlungen an "Fam. B. _____", "Privat B. _____", Private KK B. _____") darauf hin, dass die entsprechenden Beträge auf ein gemeinsames Konto geflossen sind und letztlich beide Eheleute daran partizipiert haben. Gerade der Umstand, dass es sich bei den addierten Beträgen offensichtlich um die nachträgliche Aufrechnung von zahlreichen, über das Jahr getätigten Privatbezüge handelt, wie die Vorinstanz für das Bundesgericht verbindlich festgestellt hat, stellt klarerweise einen Hinweis dafür dar, dass die Ausschüttungen ihren Grund in den Beteiligungsrechten von B.B. _____ und B.A. _____ Knecht und nicht in deren Anstellungsverhältnis haben. Privatbezüge sind charakteristisch für Gesellschafter, nicht aber für blosser Arbeitnehmende.

E. 5.3.2

Ebenfalls keine unmittelbaren Rückschlüsse auf den Charakter der in Frage stehenden Ausschüttungen lässt ferner deren Benennung als "Abschreibung von (simulierten) Darlehen" zu. Ob die jeweiligen Zuwendungen Kapitalertrag verkörpern oder nicht, ist nach deren Wesen und Funktion zu beurteilen. Der rechtlichen oder wirtschaftlichen Bezeichnung kommt dabei nicht entscheidende Bedeutung zu und ist höchstens als Indiz zu werten (E. 4.2 hievore).

E. 5.3.3

Schliesslich gilt es zu beachten, worauf in E. 4.3 hievore hingewiesen wurde, dass sich die Ausgleichskassen in der Regel an die steuerrechtliche Betrachtungsweise halten. Eine abweichende Beurteilung durch die AHV-Verwaltung sollte, soweit vertretbar, vermieden und die Parallelität zwischen sozialversicherungs- und steuerrechtlicher Qualifikation nicht leichthin preisgegeben werden. Insgesamt bestehen hier nach dem Dargelegten nicht ausreichende Gründe, die es rechtfertigten, von der steuerrechtlichen Einschätzung abzugehen.

Zusammenfassend sind die fraglichen verdeckten Gewinnausschüttungen somit prinzipiell als Kapitalertrag zu qualifizieren. Der gegenteilige Schluss der Vorinstanz verletzt nach dem Gesagten Bundesrecht (E. 2 hievore).

E. 5.4

In einem nächsten Schritt ist daher die - vom kantonalen Gericht zu Unrecht unterlassene - Prüfung der im Zusammenhang mit der Gewinnausschüttung (namentlich in Form von Dividenden) entwickelten Grundsätze, insbesondere der Frage nach einem Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Lohn bzw. zwischen eingesetztem Vermögen und Dividende, vorzunehmen. Die diesbezügliche Beurteilung hat mangels entsprechender vorinstanzlicher Feststellungen umfassend zu erfolgen (E. 2 in fine hievore).

E. 5.4.1

Nach Lage der Akten sind B.A. _____ und B.B. _____ in den Jahren 2011 bis 2013 Bruttolöhne in der Höhe von je Fr. 60'000.- ausgerichtet worden. Die Beschwerdeführerin beschäftigt sich mit dem Vertrieb von C. _____-Produkten. C. _____ ist ein

amerikanisches Multi-Level-Marketingunternehmen (Strukturvertrieb), das über ein Netzwerk unabhängiger Vertrieber Produkte in den Bereichen Gewichtsverlust, Ernährung und Körperpflege vertreibt. Die Vertriebspartner kaufen und verkaufen deren Produkte. Insbesondere werben sie jedoch neue Vertriebspartner an und erhalten Kommissionen auf deren Einkäufen. Für die "Berater im Direktvertrieb", welche Tätigkeit B.A._____, geb. 1967, und B.B._____, geb. 1954, nach eigenen Angaben ausüben, ist gemäss Ausführungen in der Beschwerde keine spezielle Ausbildung erforderlich.

E. 5.4.2

Ob es sich bei den erwähnten Verdiensten um Entgelte für zwei 50 %-Pensen handelt, wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht, kann den Unterlagen nicht entnommen werden. Ohne diese Information lässt sich die Frage, ob ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Lohn vorliegt, indessen nicht abschliessend beantworten. Insbesondere ist kein Vergleich mit einem branchenüblichen Verdienst möglich.

Die Angelegenheit ist deshalb zur näheren Abklärung dieses Punktes an die Vorinstanz zurückzuweisen. Sie wird - unter Mitwirkung der Parteien - neben den Beschäftigungsgraden auch die genauen Kompetenz- und Tätigkeitsprofile von B.A._____ und B.B._____ zu eruieren haben (vgl. E. 5.4.1 vorne). Sollte das kantonale Gericht gestützt darauf zum Schluss gelangen, dass ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Entschädigung vorliegt, wäre zusätzlich zu klären, ob ein solches auch zwischen dem eingesetzten Vermögen und den ausgeschütteten Beträgen besteht. Andernfalls erübrigte sich eine entsprechende Prüfung, müssen die erwähnten Voraussetzungen für ein Abweichen von der Qualifikation der Einkommensbestandteile durch die Steuerbehörde nach der Rechtsprechung doch kumulativ erfüllt sein (vgl. Urteil 9C_837/2014 vom 8. April 2015 E. 2.3, in: SVR 2015 AHV Nr. 7 S. 25).

E. 6

Mit dem Urteil in der Hauptsache wird das Gesuch der Beschwerdeführerin um Gewährung der aufschiebenden Wirkung gegenstandslos.

E. 7.1

Die Rückweisung der Sache an die Verwaltung oder an die Vorinstanz zu erneuter Abklärung (mit noch offenem Ausgang) gilt für die Frage der Auferlegung der Gerichtskosten wie auch der Parteientschädigung als vollständiges Obsiegen im Sinne von Art. 66 Abs. 1 Satz 1 sowie Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG, unabhängig davon, ob sie beantragt oder ob das entsprechende Begehren im Haupt- oder im Eventualantrag gestellt wird (BGE 132 V 215 E. 6.1 S. 235; u.a. Urteil 8C_279/2015 vom 27. August 2015 E. 4.1 mit Hinweisen).

E. 7.2

Demgemäss sind die Prozesskosten der Beschwerdegegnerin zu überbinden. Ferner hat sie der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten.

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