

BGer H 93/06 vom 19. Oktober 2006

Bundesgericht, 2006-10-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_H_93_06

FR: TF H 93/06 du 19 octobre 2006

IT: TF H 93/06 del 19 ottobre 2006

Regeste

Alters- und Hinterlassenenversicherung | Alters- und Hinterlassenenversicherung

Erwägungen

E. 1

Da keine Versicherungsleistungen streitig sind, hat das Eidgenössische Versicherungsgericht nur zu prüfen, ob der vorinstanzliche Entscheid Bundesrecht verletzt, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, oder ob der rechtserhebliche Sachverhalt offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt worden ist (Art. 132 in Verbindung mit Art. 104 lit. a und b sowie Art. 105 Abs. 2 OG). Ferner ist Art. 114 Abs. 1 OG zu beachten, wonach das Eidgenössische Versicherungsgericht in Abgabestreitigkeiten an die Parteibeghären nicht gebunden ist, wenn es im Prozess um die Verletzung von Bundesrecht oder um die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts geht.

E. 2

Aus den verbindlichen Feststellungen des kantonalen Gerichts geht hervor, dass die Beschwerdeführerin auf den zur Diskussion stehenden, in den Jahren 1998 und 1999 unter dem Titel "Lohn" geleisteten Zahlungen an die Aktionäre und Verwaltungsratsmitglieder B._____ und E._____ von insgesamt Fr. 600'000.- die paritätischen Sozialversicherungsbeiträge entrichtet hat. Anlässlich der in den Jahren 2000 und 2001 erfolgten Veranlagungen für die direkte Bundessteuer (Reinertragssteuer) 1998 und 1999, welche jeweils einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- ergaben, wurden diese Vergütungen nicht thematisiert. Im Rahmen der 2004 durchgeführten Veranlagung des Jahres 2001 überprüften die Steuerbehörden den Umfang des (gemäss Art. 67 DBG) verrechenbaren Verlustvortrags aus den Vorjahren. Dabei nahmen sie gegenüber der Veranlagung der Jahre 1998 und 1999 Aufrechnungen im Umfang der erwähnten Zahlungen von je Fr. 300'000.- vor, indem sie als Lohn deklarierte Vergütungen an Aktionäre nachträglich als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifizierten. Für die beitragsrechtliche Beurteilung stellt sich in materieller Hinsicht die Frage, ob und gegebenenfalls inwiefern diese steuerrechtliche Behandlung Auswirkungen zeitigt. Falls eine Rückforderung materiellrechtlich zu bejahen sein sollte, ist ausserdem zu prüfen, ob die Verwirkung eingetreten ist.

E. 3.1

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 Bundessteuer als auch der Sozialversicherungsbeiträge die Frage, ob und inwieweit es sich um Arbeitsentgelt

(massgebenden Lohn) oder aber um eine verdeckte Gewinnausschüttung (Kapitalertrag) handelt. Als verdeckte Gewinnausschüttungen werden Leistungen der Gesellschaft an die Inhaber von Beteiligungsrechten bezeichnet, denen (aus Sicht der Gesellschaft) erkennbarerweise keine oder keine genügenden Leistungen gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären (vgl. Brülisauer/Kuhn, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Basel 2000, S. 674, Art. 58 N 104). Sie gehören gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b al. 5 DBG zum im Rahmen der direkten Bundessteuer steuerbaren Reinertrag der Gesellschaft. Durch diese Regelung wird vermieden, dass Gesellschaftsgewinne der Reinertragsbesteuerung entzogen werden. Im Beitragsrecht der AHV gilt es demgegenüber zu verhindern, dass massgebender Lohn fälschlicherweise als Kapitalertrag deklariert wird und dadurch der Beitragserhebung entgeht. Vergütungen, die als reiner Kapitalertrag zu betrachten sind, gehören nicht zum massgebenden Lohn. Ob dies zutrifft, ist nach Wesen und 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 massgebender Lohn sein; dies gilt laut Art. 7 lit. h AHVV namentlich für Tantiemen. Es handelt sich dabei um Vergütungen, die im Arbeitsverhältnis ihren hinreichenden Grund haben. Dagegen gehören eigentliche Gewinnausschüttungen nicht zum massgebenden Lohn (BGE 103 V 3 ; Pra 1997 Nr. 96 S. 520 Erw. 4b; ZAK 1989 S. 147 f. Erw. 2b; nicht veröffentlichtes Urteil R. vom 30. Juni 1997, H 259/95, Erw. 3a).

E. 3.2

Nach der Rechtsprechung ist es Sache der Ausgleichskassen, selbstständig zu beurteilen, ob ein Einkommensbestandteil als massgebender Lohn oder als Kapitalertrag zu qualifizieren ist. Der in Art. 23 AHVV enthaltenen Ordnung entspricht es jedoch, dass sich die Ausgleichskassen in der Regel an die bundessteuerrechtliche Betrachtungsweise halten. Mit Blick auf das Gebot der Einheit und Widerspruchslosigkeit der Rechtsordnung soll, soweit es vertretbar ist, eine unterschiedliche Behandlung desselben Sachverhalts durch die Steuerbehörden einerseits und die AHV-Verwaltung andererseits vermieden werden (BGE 103 V 4 f.; EVGE 1969 S. 145; ZAK 1989 S. 148 Erw. 2c; nicht veröffentlichtes Urteil R. AG vom 30. Juni 1997, H 259/95, Erw. 3b).

E. 3.3

Die Vorinstanz hält einleitend fest, im Umfang der fraglichen Zahlungen seien übersetzte Saläre ausgerichtet worden. Diese Feststellung spricht für die Annahme, die Vergütungen seien nicht als Entschädigung für geleistete Arbeit anzusehen, sondern beruhten auf der Stellung der Empfänger als Aktionäre und hätten ihren Rechtsgrund somit in der kapitalmässigen Beteiligung an der Unternehmung. Die Steuerbehörden gelangten im Rahmen ihrer Beurteilung, welche sich prinzipiell nach denselben Kriterien richtet, die auch im Beitragsrecht gelten, zum gleichen Ergebnis. Den gesamten Akten lassen sich keine Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass es sich um Entgelte für geleistete Arbeit gehandelt hätte. Unter diesen Umständen besteht entgegen der Auffassung des kantonalen Gerichts kein Anlass, von der in der Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2001 zum Ausdruck gelangenden Qualifikation der fraglichen Zahlungen als Gewinnausschüttung und damit als Kapitalertrag abzuweichen. Es handelt sich somit nicht um massgebenden Lohn. Dementsprechend hat die Beschwerdeführerin auf diesen Zahlungen zu Unrecht paritätische Sozialversicherungsbeiträge entrichtet.

E. 4

Ausgleichskasse und kantonales Gericht haben einen Rückforderungsanspruch verneint mit der Begründung, ein solcher sei verwirkt.

E. 4.1

Wer nicht geschuldete Beiträge entrichtet, kann sie von der Ausgleichskasse zurückfordern. Vorbehalten bleibt die Verjährung gemäss Art. 16 Abs. 3 AHVG (Art. 41 AHVV). Der Anspruch auf Rückerstattung zuviel bezahlter Beiträge erlischt mit Ablauf eines Jahres, nachdem der Beitragspflichtige von seinen zu hohen Leistungen Kenntnis erhalten hat, spätestens aber fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Beiträge bezahlt wurden. Sind Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge von Leistungen bezahlt worden, die der direkten Bundessteuer vom Reinertrag juristischer Personen unterliegen, so erlischt der Anspruch auf Rückerstattung in Abweichung von Art. 25 Abs. 3 ATSG mit Ablauf eines Jahres, nachdem die Steuerveranlagung rechtskräftig wurde (Art. 16 Abs. 3 AHVG in der seit 1. Januar 2003 geltenden Fassung; die frühere Formulierung lautete inhaltlich identisch, es fehlten lediglich die Worte "in Abweichung von Art. 25 Abs. 3 ATSG "). Art. 16 AHVG statuiert - entgegen dem Wortlaut der Bestimmung - Verwirkungsfristen (BGE 115 V 186 Erw. 2b mit Hinweisen).

E. 4.2

Der Ausgleichskasse folgend, hat die Vorinstanz erwogen, die Steuerveranlagungen für die Jahre 1998 und 1999, in welchen die streitigen Zahlungen flossen, seien am 12. September 2000 respektive am 28. September 2001 rechtskräftig geworden. Dies habe die einjährige Verwirkungsfrist gemäss Art. 16 Abs. 3 Satz 2 AHVG ausgelöst. Im Juli 2004, als die Rückforderung geltend gemacht wurde, sei somit die Verwirkung längst eingetreten gewesen. Die Beschwerdeführerin stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, als Steuerveranlagung im Sinne von Art. 16 Abs. 3 Satz 2 AHVG habe erst der Einschätzungsvorschlag vom 29. April 2004 zu gelten. Sie beruft sich dabei auf Rz 4071 der vom Bundesamt für Sozialversicherung herausgegebenen Wegleitung über den Bezug der Beiträge (WBB) in der AHV, IV und EO, welche wie folgt lautet: "Der Anspruch auf Beitragsrückerstattung verjährt innert eines Jahres, nachdem die Veranlagung für die direkte Bundessteuer, durch welche die Leistungen der juristischen Person dem Reingewinn zugezählt werden, rechtskräftig wurde. Ohne Bedeutung ist, wann die Lohnbeiträge der Ausgleichskasse entrichtet wurden; die fünfjährige Verjährungsfrist für die Beitragsrückerstattung (...) gilt hier nicht (...)."

E. 4.3.1

Art. 16 Abs. 3 AHVG wurde im Rahmen der 8. AHV-Revision um den hier relevanten Satz 2 ergänzt (vgl. dazu BGE 103 V 6 f. Erw. 2f). Die Botschaft des Bundesrates vom 11. Oktober 1971 führt dazu Folgendes aus (BBl 1971 II 1123 f.): "(...) Entrichten juristische Personen Lohnbeiträge von Leistungen, die nachträglich der Wehrsteuer vom Reinertrag juristischer Personen unterworfen werden, so sind diese Beiträge nicht geschuldet. Es kann vorkommen, dass die Wehrsteuerveranlagung erst vorgenommen wird, nachdem die fünfjährige Verjährungsfrist für die Rückforderung von Beiträgen abgelaufen ist. Deshalb soll diese Frist beseitigt und vorgesehen werden, dass der Rückforderungsanspruch in jedem Fall erst ein Jahr nach dem Zeitpunkt verjährt, in dem die Wehrsteuerveranlagung rechtskräftig wird." Wie aus diesen Erläuterungen hervorgeht, bezieht sich die Norm in erster Linie auf diejenigen Fälle, in welchen über die Veranlagung der Gesellschaft für das

Steuerjahr, während dem die umstrittenen Zahlungen erbracht wurden, mehr als fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Beiträge bezahlt wurden, rechtskräftig entschieden wird. Diese Regelung basiert auf der Überlegung, erst mit der rechtskräftigen steuerrechtlichen Qualifikation der Zahlungen als Gewinnausschüttung (und nicht Arbeitsentgelt) bestehe Anlass für eine Rückforderung der entsprechenden Beiträge.

E. 4.3.2

Mit den in den Jahren 2000 und 2001 ergangenen Veranlagungsverfügungen für die direkte Bundessteuer der Jahre 1998 und 1999 wurde der steuerbare Gewinn der Beschwerdeführerin jeweils auf Fr. 0.- festgesetzt. Die Rechtskraft der Veranlagungsverfügung umfasst in dieser Konstellation nur das Ergebnis der Veranlagung, nicht dagegen die Höhe eines allfälligen Verlustvortrags, welcher mit dem Ertrag künftiger Jahre verrechnet werden kann (StE 2001 B 96.11 Nr. 6 [= Urteil X. AG vom 9. Mai 2001, 2A.192/2000]; Urteil X. AG vom 11. November 2005, 2A.370/2004, Erw. 4.2 am Ende; Frank Lampert, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, Basel 2000 [= Diss. Genf 2000], S. 153; Richner/Frei/ Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, S. 707, Art. 67 N 10 ; Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkommentar, 2. Auflage, Zürich 1997, S. 395, § 47 N 24 ; vgl. auch Brülisauer/Kuhn, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1-82, Basel 2000, S. 870, Art. 67 N 11 , und den Hinweis in N 9). Weil sowohl für das Steuerjahr 1998 (unter Einbezug früherer Verlustvorträge) als auch für das Steuerjahr 1999 unabhängig von der Qualifikation der streitigen Zahlungen ein Reinertrag von Fr. 0.- resultierte, hatten die Steuerbehörden keinen Anlass, die Rechtsnatur dieser als Lohn deklarierten Vergütungen einer näheren Prüfung zu unterziehen; denn deren Ergebnis hätte lediglich die Höhe des Verlustvortrags beeinflusst, über welche ohnehin kein anfechtbarer Entscheid zu fällen war. Ebenso wenig hatte die Gesellschaft die Möglichkeit, diesbezüglich den Rechtsmittelweg zu beschreiten. Eine rechtskräftige Zurechnung zum Reingewinn, wie sie die Verwaltungspraxis in Rz 4071 WBB zu Recht voraussetzt, konnte somit in den Veranlagungen für die Jahre 1998 und 1999 nicht erfolgen. Erst als der unter Berücksichtigung dieser beiden Jahre resultierende Verlustvortrag verbindlich beziffert wurde, fand eine der gerichtlichen Überprüfung und damit der Rechtskraft zugängliche Beurteilung der Qualifikation der Leistungen an die beiden Aktionäre und Verwaltungsratsmitglieder statt. Dies war der Fall im Rahmen der Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2001, als sich die Frage nach der Höhe verrechenbarer Verluste aus (unter anderem) den Jahren 1998 und 1999 stellte. Dementsprechend konnte erst der Einschätzungsvorschlag vom 29. April 2004 oder dessen durch das Schreiben vom 14. Mai 2004 erklärte Annahme die Verwirkungsfrist nach Art. 16 Abs. 3 Satz 2 AHVG auslösen.

E. 4.3.3

Die gegen dieses Ergebnis erhobenen Einwände von Ausgleichskasse und Vorinstanz überzeugen nicht: Es trifft zwar zu, dass die nachträgliche (steuerliche) Aufrechnung nur deshalb möglich war, weil für die direkte Bundessteuer der Jahre 1998 und 1999 kein steuerbarer Reingewinn resultierte. Andernfalls wäre die Veranlagung mit den entsprechenden Faktoren in Rechtskraft erwachsen und eine nachträgliche Aufrechnung ausgeschlossen gewesen. Dieser Umstand erweckt jedoch unter dem Aspekt der Rechtsgleichheit keine Bedenken. Denn im Rahmen einer Steuerveranlagung, welche einen steuerbaren Reinertrag ergeben hätte, wäre über die Qualifikation der fraglichen Zahlungen

verbindlich entschieden worden, und diese Frage hätte auf dem Rechtsmittelweg einer gerichtlichen Beurteilung zugeführt werden können, während dies vorliegend nicht zutrif. Das Argument, durch die Aufrechnung resultiere für das Steuerjahr 1998 ein steuerbarer Gewinn, was auf eine unzulässige Korrektur des Ergebnisses der Veranlagung vom 12. September 2000 hinauslaufe, verfängt nicht, weil, wie aus der dem Einschätzungsvorschlag vom 29. April 2004 beigelegten Aufstellung der Steuerbehörden hervorgeht, höhere verrechenbare Verlustvorträge aus den Vorjahren gegeben waren. Wenn das kantonale Gericht weiter ausführt, nach seiner Auffassung sei die zitierte Rz 4071 WBB (Erw. 4.2 hiervor am Ende) nicht dahingehend zu verstehen, dass der Beginn der Verjährungsfrist erst im Zeitpunkt der erstmaligen Zurechnung der Leistungen zum Reingewinn erfolge, sondern es sei "grundsätzlich an die erstmalige rechtskräftige Qualifikation der geldwerten Leistung als Lohn oder Reingewinn überhaupt anzuknüpfen", vernachlässigt es die Tatsache, dass sich die umstrittenen Zahlungen auf Grund des ohnehin resultierenden steuerbaren Reinertrags von Fr. 0.- einzig auf den Verlustvortrag auswirkten, über dessen Höhe durch die Veranlagungsverfügungen vom 12. September 2000 und 28. September 2001 gerade nicht rechtskräftig entschieden wurde (Erw. 4.3.2 hiervor). Nicht relevant ist schliesslich im vorliegenden Zusammenhang die von der Vorinstanz ausserdem thematisierte beitragsrechtliche Unzulässigkeit einer periodenübergreifenden Verlustverrechnung (dazu EVGE 1960 S. 29; Urteil Z. vom 8. Mai 2006, H 46/05, Erw. 5).

E. 4.4

Zusammenfassend ergibt sich, dass die einjährige Verwirkungsfrist nach Art. 16 Abs. 3 Satz 2 AHVG für die Rückforderung der auf den umstrittenen Zahlungen von je Fr. 300'000.- in den Jahren 1998 und 1999 entrichteten Sozialversicherungsbeiträge nicht durch die Veranlagungsverfügungen vom 12. September 2000 und 28. September 2001, sondern erst durch die im Jahr 2004 erfolgte Veranlagung für das Steuerjahr 2001 ausgelöst wurde. Dementsprechend machte die Beschwerdeführerin ihren Anspruch mit dem Schreiben vom 29. Juli 2004 fristgerecht geltend. Die Verwirkung ist nicht eingetreten.

E. 5

Nach dem Gesagten ist die geltend gemachte Rückforderung im Grundsatz begründet. Über die Höhe, unter Einschluss allfälliger Verzugs- bzw. Vergütungszinsen, wird die Ausgleichskasse noch zu befinden haben. Die Sache ist zu diesem Zweck an die Verwaltung zurückzuweisen.

E. 6

Das Verfahren ist kostenpflichtig (Umkehrschluss aus Art. 134 Satz 1 OG). Die Gerichtskosten sind der Ausgleichskasse als der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 135 OG). Die Ausgleichskasse hat der Beschwerdeführerin ausserdem eine Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 159 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 135 OG). Demnach erkennt das Eidg. Versicherungsgericht:

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