

TG_GERICHTE TVR-2016-30 vom 1. Januar 2016

TG Obergericht, 2016-01-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/tg_gerichte_TVR-2016-30

FR: TG_GERICHTE TVR-2016-30 du 1 janvier 2016

IT: TG_GERICHTE TVR-2016-30 del 1 gennaio 2016

Volltext

Persönliche Beiträge; beitragspflichtiger Lohn und Substanzdividende Art. 5 Abs. 2 AHVG Abweichungen von der gesellschafts- und steuerrechtlichen Qualifikation der geldwerten Leistung sind nur bei Vorliegen der kumulativen Voraussetzungen möglich, dass einerseits dem Empfänger ein branchenüblich deutlich zu tiefer Lohn ausbezahlt worden ist und andererseits die Dividende im Vergleich zum eingesetzten Kapital (Eigenkapital zuzüglich Reserven) unangemessen hoch erscheint. Im vorliegenden Fall sprechen die Indizien (insbesondere frühere Löhne in ähnlicher Höhe, Branchenüblichkeit aufgrund eines Vergleichs mit den Tabellenlöhnen der Schweizerischen Lohnstrukturerhebung LSE) gegen einen unangemessen tiefen Lohn der Geschäftsführerin einer GmbH. Die Aufrechnung des Betrages, um den der Kaufpreis für eine Betriebsliegenschaft bei Eigentumsübergang an die Geschäftsführerin unter dem Steuerwert lag, als beitragspflichtiger Lohnbestandteil ist unter den gegebenen Umständen unzulässig. Das Aktienkapital der im Jahr 1994 gegründeten M AG mit Sitz in N beläuft sich auf nominal Fr. 150'000.--. Ihr Zweck besteht im Einkauf und Verkauf von energiesparenden Anlagen aller Art sowie Planung und Ausführung derselben. A wurde nach dem Ableben ihres Ehemannes alleinige Aktionärin und alleiniges Mitglied mit Einzelunterschrift des Verwaltungsrates der M AG. Mit Aktienkaufvertrag vom 5. April 2013 veräusserte A ihre Aktien an die Q AG, die sich im Besitz der S AG befindet und - wie diese - ihren Sitz ebenfalls in N hat. Der Kaufpreis basierte auf der Bilanz der M AG per 31. Dezember 2012 mit verschiedenen Vorbehalten. Einer der Vorbehalte bezog sich auf die Übertragung der im Alleineigentum der M AG gestandenen Liegenschaft Nr. XX (Fabrik, Wohnhaus) an A. Weiter wurde im Aktienkaufvertrag festgehalten, die Liegenschaft werde durch A zum Buchwert von Fr. 585'000.-- bis zum 30. April 2013 zu Eigentum erworben. Die ordentliche Generalversammlung (GV) der M AG vom 29. April 2013 beschloss, dass eine allfällige Differenz zwischen dem Buchwert der Liegenschaft von Fr. 585'000.-- und einem höheren steuerlichen Wert als Gewinnausschüttung angesehen werde. A erwarb die Liegenschaft schliesslich erst am 2. Dezember 2013. Der Erwerb fand (wie im Aktienkaufvertrag vorgesehen) zum Buchwert von Fr. 585'000.-- statt. In der Jahresabrechnung 2012 der M AG zu Händen der Ausgleichskasse war A mit einer beitragspflichtigen Lohnsumme von Fr. 78'500.-- verzeichnet. Im Jahr 2013 wurde für sie noch eine Lohnsumme von Fr. 39'000.-- angeführt, dies für eine Anstellungsdauer von Januar bis Juni 2013. Am 27. Juni 2013 unterzeichnete A einen Arbeitsvertrag mit der S AG, ebenfalls mit Sitz in N, mit Anstellungsbeginn per 1. Juli 2013 und einem Monatslohn von brutto Fr. 6'000.-- zuzüglich dreizehntem Gehalt. Anlässlich einer Betriebsrevision der M AG vom 15. Juli 2014 rechnete die Ausgleichskasse für A eine zusätzliche Lohnsumme von Fr. 265'000.-- auf zufolge Übernahme der Liegenschaft Nr. XX, Grundbuch N, zu Eigentum von der M AG. Die

aufgerechnete zusätzliche Lohnsumme ergab sich aus der Differenz zwischen dem Steuerwert und dem Kaufpreis der Liegenschaft. Diese zusätzliche Lohnsumme führte zu einem zusätzlichen Beitrag von insgesamt Fr. 36'472.90 für das Jahr 2013, welcher mit Nachzahlungsverfügung vom 23. Oktober 2014 festgelegt wurde. Mit Entscheid vom 4. März 2016 wies die Ausgleichskasse eine dagegen erhobene Einsprache ab. Dagegen wiederum liess die M AG Beschwerde erheben, welche das Versicherungsgericht gutheisst. Aus den Erwägungen:

2. 2.1 Beitragspflichtig sind nach Art. 12 Abs. 2 AHVG alle Arbeitgeber, die in der Schweiz eine Betriebsstätte oder in ihrem Haushalt obligatorisch versicherte Personen beschäftigen. Als massgebender Lohn gilt jedes Entgelt in unselbständiger Stellung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit geleistete Arbeit. 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 Arbeitsentgeltes darstellen (Art. 5 Abs. 2 AHVG).

2.2 AHV-Beiträge sind nur auf dem Erwerbseinkommen geschuldet, nicht aber auf dem Vermögensertrag. So stellen etwa Dividenden grundsätzlich beitragsfreien Vermögensertrag dar (BGE 134 V 297 E. 2.1). Auch verdeckte Gewinnausschüttungen gelten in der Regel nicht als massgebender Lohn (vgl. Urteil des Bundesgerichts 9C_302/2011 vom 22. Juni 2011 E. 3.1). Unter Umständen können jedoch auch Zuwendungen aus dem Reingewinn einer Gesellschaft bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen massgeblicher Lohn sein. Dazu hielt das Bundesgericht fest, dass bei der Beurteilung von Leistungen, welche eine Gesellschaft an Personen ausrichtet, die zugleich Arbeitnehmer und Gesellschafter sind, einerseits eine angemessene Entschädigung für die geleistete Arbeit und andererseits ein angemessener Vermögensertrag zugrunde gelegt werden muss (vgl. BGE 134 V 297 E. 2.2 und 2.3). In der Wegleitung des Bundesamtes für Sozialversicherungen über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO (WML), gültig ab 1. Januar 2008, Stand 1. Januar 2016, wird in Rz. 2010 ff. ausgeführt, Zuwendungen aus dem Reingewinn einer juristischen Person an ihre Arbeitnehmer, die gleichzeitig an der Gesellschaft beteiligt seien, gehörten unbekümmert der verwendeten Bezeichnung zum massgebenden Lohn, wenn das Arbeitsverhältnis den ausschlaggebenden Grund für deren Ausrichtung bilde (Rz. 2010). Nicht zum massgebenden Lohn gehören gemäss Rz. 2011 WML dagegen geldwerte Leistungen einer juristischen Person an ihre Arbeitnehmenden, die gleichzeitig Inhaberinnen bzw. Inhaber von gesellschaftlichen Beteiligungsrechten sind, soweit die Beteiligungsrechte den Grund für die Auszahlung darstellen. Dies betrifft namentlich die Dividenden und den Wert aller Bezugsrechte (Rz. 2011, 1/09, WML).

2.3 Im Zusammenhang mit Dividendenzahlungen hat das Bundesgericht den Grundsatz aufgestellt, dass in der Regel von der durch die Gesellschaft vorgenommenen und von den Steuerbehörden akzeptierten Aufteilung zwischen Dividenden (oder vergleichbaren Leistungen) und Lohn auszugehen ist. Davon ist nur abzuweichen, wenn ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Entgelt bzw. eingesetztem Vermögen und Dividende besteht (vgl. BGE 134 V 297 E. 2.3). Die Dividendenzahlung ist nur dann teilweise als massgebender Lohn zu betrachten, wenn kein oder ein unangemessen tiefer Lohn und gleichzeitig/kumulativ eine offensichtlich überhöhte Dividende ausgerichtet wird (vgl. TVR 2012 Nr. 31, E. 2.2, ebenfalls mit Verweis auf BGE 134 V 297; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 9C_837/2014 vom 8. April 2015 E. 2.2 und 2.3). 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 inklusive offene und stille Reserven) zu beurteilen ist (BGE 141 V 634 E. 2.2.2 mit weiteren Hinweisen).

2.4 Das Bundesgericht betont, dass bei der Beurteilung, ob eine bestimmte Leistung AHV-rechtlich als massgebender Lohn oder als geldwerter Vorteil aus Beteiligungsrechten qualifiziert werden soll, nur in begründeten Fällen von der (bundes-) steuerrechtlichen Betrachtung abzuweichen ist. 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 134 V 297 E. 2.3 und 2.7, Urteil des Bundesgerichts 9C_837/2014 vom 8. April 2015 E. 1.5; vgl. zu dieser Entscheidung auch Rabaglio, Wenn die Dividende bei der AHV zu Lohn wird: Klärender Entscheid des Bundesgerichts, in: TREX - Der Treuhandexperte, 2015, S. 242 f.; vgl. auch Art. 23 AHVV). Das Bundesgericht hat in BGE 141 V 634 seine Praxis und seine Grundsätze zur Abgrenzung zwischen Lohn und Dividende bestätigt (vgl. auch Urteile des Bundesgerichts 9C_733/2015 vom 14. April 2016 E. 3 und 9C_80/2016 vom 1. September 2016 E. 4.2).

3. Streitgegenstand bildet vorliegend die Frage, ob der vermögenswerte Vorteil, der A bei Eigentumsübergang der Betriebsliegenschaft zu einem um den Betrag von Fr. 265'000.-- unter dem Steuerwert liegenden Kaufpreis zugekommen ist, Lohnbestandteil darstellt (Auffassung der Ausgleichskasse) oder vielmehr Kapitalertrag (Auffassung der Beschwerdeführerin).

3.2 Entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist in der Regel vom Entscheid der Gesellschaft über die Aufteilung zwischen Lohn und Dividende bzw. von der dieser bestmöglichen steuerrechtlichen Qualifikation auszugehen.

3.2.1 Die Beschwerdeführerin hat gemäss GV-Protokoll vom 29. April 2013 entschieden, die Differenz zwischen Kaufpreis und Steuerwert stelle ein Gewinnausschüttung dar. (a) Aufgrund dieses Beschlusses der Beschwerdeführerin ist die Differenzsumme als Substanzdividende zu betrachten. Damit ist erstellt und im Übrigen unbestritten, dass die Gesellschaft bzw. die Beschwerdeführerin den vermögenswerten Vorteil als Dividende qualifiziert hat.

3.2.2 A führte den geldwerten Vorteil in der Steuererklärung 2013 als Ertrag aus ihrem damaligen Aktienbesitz auf. Im Veranlagungsprotokoll 2013 der Beschwerdeführerin wurde unter Ziff. 204 als geldwerte Leistung in Höhe von Fr. 265'000.-- ein zu tiefer Preis Privatentnahme (A) angeführt. Zur Begründung wurde in diesem Veranlagungsprotokoll von der Steuerverwaltung Folgendes angeführt: Der Erfassungswert der Liegenschaft Y von CHF 850'000 wurde von uns am 9. April 2013 festgelegt. Wir haben Sie auf die Steuerfolgen und die Konsequenzen bei der Entnahme zum Buchwert hingewiesen. Daraus ergibt sich, dass der Beschluss der GV vom 29. April 2013 betreffend Gewinnausschüttung vorgängig mit der Steuerverwaltung abgesprochen wurde.

3.3 Abweichungen von der gesellschafts- und

steuerrechtlichen Qualifikation der geldwerten Leistung sind, wie dargestellt, nur bei Vorliegen der kumulativen Voraussetzungen möglich, dass einerseits der Empfängerin ein branchenüblich deutlich zu tiefer Lohn ausbezahlt worden ist und andererseits die Dividende im Vergleich zum eingesetzten Kapital (Eigenkapital zuzüglich Reserven) unangemessen hoch erscheint (E. 2.3 vorstehend).

3.3.1 (â) 3.3.2 Gegen einen unangemessen tiefen Lohn spricht sodann der Umstand, dass A auch in den Vorjahren bei der Beschwerdeführerin einen Lohn in etwa der Höhe des Lohnes im Jahre 2013 bezogen hatte. Letzterer betrug gemäss Jahresabrechnung 2013 Fr. 39'000.-- für die Monate Januar bis Juni, was auf ein Jahr aufgerechnet einer Lohnsumme von Fr. 78'000.-- entsprechen würde. (â) In den vorangehenden Jahren sind in den in den Akten liegenden Jahresabrechnungen beitragspflichtige Lohnsummen von Fr. 78'500.-- (2012), Fr. 65'500.-- (2011), Fr. 64'900.-- (2010) bzw. Fr. 61'100.-- (2009) verzeichnet.

3.3.3 Ein weiteres Indiz gegen einen unangemessen tiefen Lohn bildet zudem der Umstand, dass A mit der S AG im Rahmen ihres neuen Arbeitsverhältnisses per 1. Juli 2013 ein Gehalt von Fr. 78'000.-- (13 x Fr. 6'000.--) vereinbart hat.

3.3.4 Ebenfalls gegen die Unangemessenheit des Lohnes von A spricht die Höhe des Lohnes, den ihr verstorbener Ehemann im Jahr 2010 (im Jahr vor seinem Ableben [â]) bezogen hatte. Dieser Lohn belief sich gemäss Jahresabrechnung 2010 auf Fr. 64'650.--.

3.3.5 A war für die Beschwerdeführerin im Handelsregister von Anfang an mit Einzelprokura eingetragen, allerdings ohne Funktionsbezeichnung, und nach dem Ableben ihres Ehemannes am 8. Dezember 2011 wurde sie Präsidentin des Verwaltungsrates und Alleinaktionärin. Dessen ungeachtet bestand ihr Aufgabenbereich als Angestellte der Beschwerdeführerin im Wesentlichen in der Administration mit Rechnungswesen, Buchhaltung etc., wie sich namentlich den diversen in den Akten liegenden Schreiben, Eingaben, Abrechnungen etc. an die Beschwerdegegnerin entnehmen lässt. Gemäss Lohnstrukturerhebung (LSE) des Bundesamtes für Statistik betrug der durchschnittliche monatliche Bruttolohn im Jahr 2012 im Bereich «Energieversorgung» (Ziff. 35), Kompetenzniveau 2 (praktische Tätigkeiten wie Verkauf/Pflege/Datenverarbeitung und Administration etc.) bei Frauen Fr. 6'221.--. Aufgerechnet auf eine betriebsübliche Wochenarbeitszeit von 41,7 Stunden resultiert ein Jahreslohn von Fr. 77'824.71 (Fr. 6'221.-- : 40 x 41,7 x 12). Auch daraus ergibt sich, dass die A ausgerichteten Löhne, insbesondere diejenigen in den Jahren 2012 und 2013 (Januar bis Juni), ohne Weiteres branchenüblich waren.

3.4 (...) 3.4.1 Wie dargelegt, sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass A - gemessen an der Branchenüblichkeit - einen unangemessen tiefen Lohn bezogen hätte. (â) Nachdem es bereits an dieser Voraussetzung fehlt, ist eine Aufrechnung von ausbezahlter Dividende als Lohn nicht zulässig. Dementsprechend spielt auch die Frage, ob A im Zeitpunkt der künftigen Übernahme der Betriebsliegenschaft noch im Anstellungsverhältnis zur Beschwerdeführerin gestanden hatte, keine Rolle. (â) 3.4.2 und 3.4.3 (â) 3.5 Die Beschwerdegegnerin legt nicht dar, inwiefern der A aus der Übernahme der Liegenschaft zugeflossene geldwerte Vorteil im Verhältnis zum wirklichen Wert der Aktien der Beschwerdeführerin unangemessen hoch gewesen sein soll. Diese Frage kann vorliegend allerdings offen gelassen werden, nachdem bereits die Voraussetzung eines unangemessen tiefen Lohnes nicht erfüllt ist.

3.6 Aus Sicht der Beschwerdeführerin liegt das Motiv für den gewährten Vorteil im Beteiligungsverhältnis. Die Gesellschaft kam mit dieser Vorteilsverschaffung nicht einer Verpflichtung nach, die auch von unabhängigen Dritten erbracht worden wäre, sondern die Gesellschaft verwendete ihre Reserven (stille Reserven auf der Liegenschaft) im

Interesse der alleinigen Aktionärin. Bedeutungslos dabei ist, dass die Ausschüttung der Reserve - im Sinne einer Substanzdividende bzw. einer Superdividende, wie von der Beschwerdeführerin in der Beschwerdeeingabe dargelegt - nur einmal statt regelmässig erfolgte. Die Ausschüttung ist trotzdem als (beitragsfreier) Vermögensertrag zu betrachten. Nachvollziehbar legt die Beschwerdeführerin dar, dass die Liegenschaft beim Verkauf der Beteiligungsrechte an die Q AG durch diese nicht übernommen werden sollte und dementsprechend irgendwie habe herausgelöst werden müssen, um den Kaufpreis für die Aktien leicht zu machen. Dies sei - offen gegenüber dem Steueramt deklariert - durch buchwertmässige Zuteilung der Liegenschaft an die Alleinaktionärin erfolgt. Nachdem die S AG, in deren Eigentum sich die Q AG befindet, bereits über einen Firmensitz bzw. eine Betriebsliegenschaft (Art. 1) verfügte und dort nach wie vor ansässig ist, erweist sich dieses Vorgehen auch betrieblich als durchaus nachvollziehbar. 3.7 Mit dem Herauslösen der Liegenschaft aus der Beschwerdeführerin verringerte sich zumindest in diesem Umfang auch ihr Wert und damit der Wert der Aktien von A bzw. der von der Q AG aufzubringende Kaufpreis. In steuerrechtlicher Hinsicht gilt jeder geldwerte Vorteil aus Beteiligungen, der keine Rückzahlung von Kapitalanteilen darstellt, als steuerbarer Beteiligungsertrag. Dies war vorliegend der Fall. Daraus ergibt sich, dass die steuerrechtliche Betrachtungsweise mit dem Entscheid der Gesellschaft übereinstimmt, der Alleinaktionärin im Jahre 2013 einen geldwerten Vorteil durch Auflösung von stillen Reserven zukommen zu lassen. Diese Einheit der Betrachtungsweise soll entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht leichtfertig aufgegeben werden. Nachdem sich die Ausgleichskasse in der Regel an die bundessteuerrechtliche Betrachtungsweise zu halten hat (vgl. Art. 23 AHVV), und nachdem keinerlei Anzeichen für einen unangemessen tiefen Lohn von A vorliegen, erweist sich die von der Beschwerdegegnerin vorgenommene Aufrechnung des geldwerten Vorteils als Lohnbestandteil als unzulässig. Die Beschwerde ist begründet, womit der angefochtene Einspracheentscheid vom 4. März 2016 aufzuheben ist. Die Nachzahlungsverfügung der Beschwerdegegnerin vom 23. Oktober 2014 wird im Umfang der für eine Lohnsumme von Fr. 265'000.-- erhobenen Beiträge aufgehoben. (Art. 1) Die Beschwerdegegnerin wird in diesem Sinne die Nachzahlungsverfügung und die (ebenfalls aufzuhebende) Verzugszinsverfügung anzupassen haben. Entscheid des Versicherungsgerichts VV.2016.111/E vom 7. Dezember 2016 ×

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