

# **ZH\_SOZIALVERSICHERUNGSGERICHT AB.2015.00094**

## **vom 26. April 2017**

ZH Sozialversicherungsgericht, 2017-04-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_sozialversicherungsgericht\\_AB.2015.00094](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_sozialversicherungsgericht_AB.2015.00094)

FR: ZH\_SOZIALVERSICHERUNGSGERICHT AB.2015.00094 du 26 avril 2017

IT: ZH\_SOZIALVERSICHERUNGSGERICHT AB.2015.00094 del 26 aprile 2017

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Mit Verfügung vom 6. Oktober 2014 forderte die Sozialversicherungsanstalt des Kantons Zürich, Ausgleichskasse, von der X. AG für das Jahr 2013 eine Nachzahlung von Fr. 33'566.95 für paritätische AHV/IV/EO- und FAK-Beiträge samt Verwaltungskosten (Urk. 8/26). Sie hielt daran mit Einspracheentscheid vom 9. November 2015 fest mit der Begründung, ein Teil der von Verwaltungsrat Y. im Jahr 2013 bezogenen Dividende sei als massgebender Lohn zu betrachten (Urk. 2).

#### **E. 1.1**

Gemäss Art. 4 und 5 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG) werden Sozialversicherungsbeiträge nur vom Erwerbseinkommen erhoben, nicht aber vom Vermögensertrag (BGE 122 V 178 E. 3b). 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 2015; 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 mit Hinweisen).

#### **E. 1.2**

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 der Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (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 Gesellchaftern ohne entsprechende Gegenleistung zuwendet, aber unbeteiligten Dritten unter den gleichen Umständen nicht erbringen würde (BGE 141 V 634 E. 2.1, 134 V 297 E. 2.1, 103 V 1 E. 2b).

#### **E. 1.3**

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).

#### **E. 1.4**

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, 134 V 297 E. 2.8; vgl. auch Rz. 2011.3 WML).

#### **E. 1.5**

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 enthaltene 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; Urteil des vormaligen 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 mit Hinweisen).

#### **E. 2**

WML). Wie im AHV-Recht, aber mit umgekehrten Vorzeichen, ist da bei 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, 134 V 297 E. 2.2).

#### **E. 2.1**

Das Aktionariat der X. AG bestand im vorliegend interessierenden Zeitraum aus Z. als Haupt- und Y. als Minderheitsaktionär. Die beiden bildeten zugleich den Verwaltungsrat (Urk. 8/24/29, 8/45). Überdies waren sie über ein Arbeitsverhältnis mit der X. AG verbunden. Z. fungierte als CEO und Y. als CFO (vgl. Urk. 1 S. 5).

Im Jahr 2013 erhielt Y. einen Lohn von Fr. 200'000.-- und einen variablen Bonus von Fr. 150'000.-- (Urk. 8/24/2). Für dasselbe Jahr wurde den Aktionären eine ordentliche

Dividende von Fr. 9.35 je Aktie ausgerichtet. Dies machte insgesamt Fr. 1'402'500.-- aus, wovon Fr. 1'051'875.-- auf Z.\_\_\_\_ und Fr. 350'625.-- auf Y.\_\_\_\_ entfielen (Urk. 8/24/29-31). Zusätzlich wurde (ausschliesslich) Y.\_\_\_\_ eine Sonderdividende von Fr. 7.45 je Aktie, insgesamt Fr. 279'375.--, ausgeschüttet (Urk. 8/24/28+31).

## **E. 2.2**

Im Rahmen einer Arbeitgeberkontrolle vom 30. September 2014 hielt der zuständige Revisor der Ausgleichskasse fest, dass sich die Saläre von Y.\_\_\_\_ und Z.\_\_\_\_ in den Jahren 2010 bis 2013 zwischen Fr. 300'000.-- bis Fr. 375'000.-- bewegt hätten. Diese Löhne seien der geleisteten Arbeit angemessen gewesen resp. hätten gar über dem branchenüblichen Gehalt gelegen (Urk. 8/24/1+5). Hingegen stellte der Revisor fest, dass im Jahr 2013 - anders als in den Vorjahren - die ausgerichtete Dividende im Verhältnis zum Wert der Aktien über 10 % liege, etwa bei 52 % (Urk. 8/24/1+5).

## **E. 2.3**

Auf Nachfrage der Ausgleichskasse hin, weshalb Y.\_\_\_\_ bei gleichwertigen Namenaktien eine Sonderdividende erhalten habe, führte die X.\_\_\_\_ AG im Schreiben vom 8. August 2014 aus, diese Dividende habe weder in zeitlicher noch betragsmässiger Hinsicht Lohncharakter. Die Arbeitsleistung von Y.\_\_\_\_ sei mit den getätigten Lohn- und Bonuszahlungen in der Höhe von Fr. 350'000.-- bereits vollumfänglich abgegolten. Der Hintergrund für die Sonderdividende sei, dass die X.\_\_\_\_ AG von der A.\_\_\_\_ AG rückwirkend per 1. Januar 2014 übernommen werden solle. Die entsprechenden Verhandlungen seien im Gange. Eine Vorbedingung für die Übernahme sei, dass die Bilanz der X.\_\_\_\_ AG reduziert werde, da ein Kauf von Bargeld keinen Sinn mache. Aus diesem Grund sei der gesamte Bilanzgewinn (versteuerter Jahresgewinn plus Gewinnvortrag) an die Aktionäre ausgeschüttet worden. Um die Zustimmung von Y.\_\_\_\_ als Minderheitsaktionär und damit zum Verkauf seiner Aktien zu erhalten, habe er mit Zustimmung des Hauptaktionärs eine Sonderdividende erhalten. Würde Y.\_\_\_\_ seine Aktien nicht verkaufen, käme die Transaktion nicht zustande (Urk. 8/24/2).

## **E. 3.1**

Die Ausgleichskasse stellte sich in der Nachzahlungsverfügung resp. im angefochtenen Einspracheentscheid auf den Standpunkt, dass im Aktienrecht die Aktionäre gleich zu behandeln seien. Bei der an Y.\_\_\_\_ ausgeschütteten Sonderdividende handle es sich daher der Natur nach nicht um eine Dividende, sondern um eine Bonuszahlung. Entsprechend behandelte die Ausgleichskasse die Zahlung von Fr. 279'375.-- als Lohn, woraus die Beitragsforderung von Fr. 33'566.95 resultierte (Urk. 2, 8/26).

## **E. 3.2**

Dieser Argumentation der Ausgleichskasse ist entgegenzuhalten, dass die Umqualifikation einer Dividende in massgebenden Lohn nur zulässig ist, wenn kumulativ ein unangemessen tiefer Lohn mit einer im Vergleich zum eingesetzten Kapital unangemessen hohen Dividende einhergeht (BGE 141 V 634, 134 V 297). Bei einem Lohn in angemessener Höhe bleibt praxismässig kein Raum, um von der steuerrechtlichen Qualifikation abzuweichen und beitragsrechtlichen statt von einer Dividende von massgebendem Lohn aus zugehen (Bundesgerichtsurteil 9C\_837/2014 vom 8. April 2015 E. 2.2). Die X.\_\_\_\_ AG bezahlte unbestritten massen branchenübliche oder gar darüber liegende Löhne. Dies trifft insbesondere in Bezug auf Y.\_\_\_\_ zu (Urk. 8/24/1). Die vorgenommene Umqualifikation von Dividende in Lohn ist daher nicht zulässig. Daran ändert nichts, dass die Dividende

nicht nur aus dem im Jahr 2013 erzielten Gewinn (vgl. dazu Urk. 8/24/32), sondern auch aus Gewinnen früherer Geschäftsperioden ausgeschüttet wurde (sog. Substanzdividende), weil die ausbezahlten Löhne nicht nur im 2013, sondern auch in den Vorjahren branchenüblich waren (vgl. dazu Bundesgerichtsurteil 9C\_669/2011 vom 25. Oktober 2012 E. 2 und 4). Die Dividendenzahlungen wurden nach unbestritten gebliebener Darstellung der Beschwerdeführerin von den Steuerbehörden als Kapitalertrag behandelt und entsprechend besteuert (Urk. 1 S. 6; vgl. dazu Bundesgerichtsurteil 9C\_837/2014 vom 8. April 2015 E. 2.3).

Anzufügen bleibt, dass die Begründung der X. AG für die Dividenden ausschüttung plausibel erscheint. Die Entnahme von Gesellschaftsmitteln, wie sie vorliegend in Hinblick auf die geplante Übernahme erfolgte, findet typischerweise in Form einer Substanzdividende statt (vgl. Bundesgerichtsurteil 2C\_388/2010 vom 28. Januar 2011 E. 3.3.3; ferner etwa: Richner/Frei /

Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 20 Rz.

124). Der Revisor der Ausgleichskasse selber bestätigte denn auch, dass ein solches Vorgehen vor einer Übernahme nichts Aussergewöhnliches sei (Urk. 8/24/1+9). Der Beweggrund für die Auszahlung der Dividenden war gesellschaftsrechtlicher und nicht arbeitsrechtlicher Natur. Hinsichtlich der Sonderdividende liegt zwar eine Ungleichbehandlung der Aktionäre vor. Sinn und Funktion des aktienrechtlichen Gleichbehandlungsgebots ist es, einen Machtmissbrauch der Mehrheit zulasten von Minderheitsaktionären zu verhindern (vgl. etwa Bundesgerichtsurteil 4C.242/2001 vom 5. März 2003 E. 3.1). Eine solche Problematik stellt sich vorliegend indessen nicht. Das Gleichbehandlungsgebot gilt sodann nicht absolut. Eine Abweichung davon ist möglich, sofern es im Gesellschaftsinteresse liegt und zur Verfolgung des Gesellschaftszwecks unumgänglich respektive gerechtfertigt ist (vgl. etwa Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 39 N 64; Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf, 2009, § 13 N 680). Einem Aktionär steht es zudem frei, auf die Geltendmachung ihm zustehender Rechte zu verzichten (vgl.

Meier-Hayoz/Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 11. Aufl. 2012, S. 495), und mag in gewissen Fällen, wie etwa dem vorliegenden, als angezeigt erscheinen. Ein faktisches „Kaufen“ der Zustimmung der Minderheit zur Aktienübertragung erscheint jedenfalls nicht als rechtswidrig und in diesem Zusammenhang vorgenommene Zahlungen basieren nicht auf einer Arbeitsleistung, sondern auf strategischen Überlegungen zum Fortgang der Gesellschaft. Jedenfalls kann der Ausgleichskasse nicht gefolgt werden, wenn sie daraus den Schluss zieht, es liege beitragsrechtlich eine Lohnzahlung vor.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen.

#### **E. 4**

Zustellung gegen Empfangsschein an: - Rechtsanwalt Emil Robert Meier -  
Sozialversicherungsanstalt des Kantons Zürich, Ausgleichskasse - Bundesamt für  
Sozialversicherungen

#### **E. 5**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Zustellung beim Bundesgericht Beschwerde eingereicht werden (Art. 82 ff. in Verbindung mit Art. 90 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht, BGG). Die Frist steht während folgender Zeiten

still: vom siebten Tag vor Ostern bis und mit dem siebten Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August sowie vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar (Art. 46 BGG).

Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, zuzustellen.

Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat (Art. 42 BGG). Sozialversicherungsgericht des Kantons Zürich  
Der Vorsitzende  
Der Gerichtsschreiber  
Gräub  
Sonderegger

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