

200 14 878 AHV
KNB/SHE/SEE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Sozialversicherungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 17. Dezember 2014

Verwaltungsrichter Knapp, Kammerpräsident
Verwaltungsrichter Scheidegger, Verwaltungsrichterin Fuhrer
Gerichtsschreiber Schnyder

A. _____

Beschwerdeführerin



gegen

Ausgleichskasse des Kantons Bern

Abteilung Beiträge und Zulagen, Chutzenstrasse 10, 3007 Bern

Beschwerdegegnerin

betreffend Einspracheentscheid vom 3. September 2014

Sachverhalt:

A.

Die A. _____ (nachfolgend GmbH bzw. Beschwerdeführerin) ist der Ausgleichskasse des Kantons Bern (nachfolgend AKB bzw. Beschwerdegegnerin) als beitrags- und abrechnungspflichtige Arbeitgeberin angeschlossen. B. _____ (nachfolgend Versicherter) ist Gesellschafter und Vorsitzender der Geschäftsführung der GmbH (Akten der AKB, Antwortbeilage [AB] 5). Gestützt auf die Arbeitgeberkontrolle vom 13. Februar 2014 (AB 5) stellte das Alters- und Versicherungsamt der Stadt Bern, AHV-Zweigstelle (nachfolgend AHV-Zweigstelle), der GmbH mit Nachzahlungsverfügung vom 8. Mai 2014 betreffend den Versicherten für das Jahr 2011 Sozialversicherungsbeiträge im Umfang von Fr. 13'560.65 in Rechnung, für das Jahr 2012 Fr. 13'604.40 (AB 4). Eine hiergegen am 4. Juni 2014 erhobene Einsprache (in den Gerichtsakten) wies die AHV-Zweigstelle mit Einspracheentscheid vom 3. September 2014 (AB 1) ab.

B.

Mit Eingabe vom 15. September 2014 erhob die GmbH hiergegen Beschwerde und forderte, die Nachzahlungsverfügung vom 8. Mai 2014 und der Einspracheentscheid vom 3. September 2014 seien als „nichtig zu erklären.“

Die Beschwerdegegnerin beantragte am 18. November 2014 mit Hinweis auf die Stellungnahme der AHV-Zweigstelle vom 11. November 2014 die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1 Der angefochtene Entscheid ist in Anwendung von Sozialversicherungsrecht ergangen. Die Sozialversicherungsrechtliche Abteilung des Verwaltungsgerichts beurteilt gemäss Art. 57 des Bundesgesetzes über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts vom 6. Oktober 2000 (ATSG; SR 830.1) i.V.m. Art. 54 Abs. 1 lit. a des kantonalen Gesetzes über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft vom 11. Juni 2009 (GSOG; BSG 161.1) Beschwerden gegen solche Entscheide. Die Beschwerdeführerin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen, durch den angefochtenen Entscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung, weshalb sie zur Beschwerde befugt ist (Art. 59 ATSG). Die örtliche Zuständigkeit ist gegeben (Art. 84 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946 [AHVG; SR 831.10]). Da auch die Bestimmungen über Frist (Art. 60 ATSG) sowie Form (Art. 61 lit. b ATSG; Art. 81 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 des kantonalen Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 23. Mai 1989 [VRPG; BSG 155.21]) eingehalten sind, ist auf die Beschwerde grundsätzlich einzutreten. Soweit mit der Beschwerde jedoch auch die Verfügung vom 8. Mai 2014 (AB 4) mitangefochten wurde, ist darauf nicht einzutreten. Zwar ist die Einsprache kein devolutes Rechtsmittel, ein Einspracheentscheid tritt jedoch an die Stelle der ursprünglichen Verfügung (BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1 S. 411 f.), weshalb die überschüssende Anfechtung der ursprünglichen Verfügung zur Folge hat, dass insoweit auf die Beschwerde nicht einzutreten ist (MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 60 N. 7).

1.2 Anfechtungsobjekt bildet der Einspracheentscheid vom 3. September 2014 (AB 1). Streitig und zu prüfen ist die Rechtmässigkeit der Höhe der der Beschwerdeführerin für die Jahre 2011 und 2012 für den Versicherten als Mitarbeiter im Umfang der Nachforderung von Fr. 13'560.65 und Fr. 13'604.40 in Rechnung gestellten Sozialversicherungsbeiträge (vgl. AB 4). Nicht Gegenstand des Verfahrens sind die mit den beiden Briefen vom

8. Mai 2014 (AB 4) geltend gemachten Verzugszinsen von Fr. 922.10 und Fr. 1'597.15. Diese sind nicht verfügt, sondern lediglich angezeigt worden, weshalb es diesbezüglich an einem Anfechtungsgegenstand und somit an einer Sachurteilsvoraussetzung fehlt (BGE 125 V 413 E. 1a S. 414).

1.3 Die Abteilungen urteilen gewöhnlich in einer Kammer bestehend aus drei Richterinnen oder Richtern (Art. 56 Abs. 1 GSOG). In Streitigkeiten, die weder von grundsätzlicher Bedeutung noch von grosser Tragweite sind, können sie auf dem Zirkulationsweg auch Mehrheitsbeschlüsse fassen (Art. 56 Abs. 5 GSOG).

1.4 Das Gericht überprüft den angefochtenen Entscheid frei und ist an die Begehren der Parteien nicht gebunden (Art. 61 lit. c und d ATSG; Art. 80 lit. c Ziff. 1 und Art. 84 Abs. 3 VRPG).

2.

2.1 Die sozialversicherungsrechtliche Beitragspflicht Erwerbstätiger richtet sich u.a. danach, ob das in einem bestimmten Zeitraum erzielte Erwerbseinkommen als solches aus selbstständiger oder aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist (Art. 5 und 9 AHVG sowie Art. 6 ff. der Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 31. Oktober 1947 [AHVV; SR 831.101]). Nach Art. 5 Abs. 2 AHVG gilt als massgebender Lohn jedes Entgelt für in unselbstständiger Stellung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit geleistete Arbeit; als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gilt nach Art. 9 Abs. 1 AHVG jedes Einkommen, das nicht Entgelt für in unselbstständiger Stellung geleistete Arbeit darstellt. Versicherungstechnisch sind mitarbeitende Inhaber von Aktiengesellschaften (AG) oder Gesellschaften mit Beschränkter Haftung (GmbH) unselbstständig, einfache Gesellschafter, Kollektiv- und Kommanditgesellschaftler gelten fast immer als Selbstständige (vgl. u.a. www.kmu.admin.ch).

2.2 Die Beiträge der erwerbstätigen Versicherten werden in Prozenten des Einkommens aus unselbstständiger und selbstständiger Erwerbstätigkeit festgesetzt (Art. 4 Abs. 1 AHVG). Zum Erwerbseinkommen gehört –

vorbehältlich der Ausnahmen gemäss Abs. 2 – das im In- und Ausland erzielte Bar- oder Naturaleinkommen aus einer Tätigkeit einschliesslich der Nebenbezüge (Art. 6 Abs. 1 AHVV).

2.2.1 Gemäss Art. 4 und 5 AHVG sind nur auf dem Erwerbseinkommen AHV-Beiträge geschuldet, nicht aber auf dem Vermögensertrag (BGE 134 V 297 E. 2.1 S. 299). Nicht zum massgebenden Lohn gehören dagegen geldwerte Leistungen einer juristischen Person an ihre Arbeitnehmenden, die gleichzeitig Inhaberinnen bzw. Inhaber von gesellschaftlichen Beteiligungsrechten sind, soweit letztere den Grund für die Auszahlung darstellen. Dies betrifft namentlich die Dividenden und den Wert allfälliger Bezugsrechte (Rz 2011 der 2011 und 2012 gültigen Wegleitung über den massgebenden Lohn [WML] in der AHV, IV und EO). Richtet eine juristische Person Leistungen an Arbeitnehmer aus, die gleichzeitig Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte sind oder Inhabern solcher Rechte nahestehen, erhebt sich bei der Festsetzung sowohl der direkten Steuer als auch der Sozialversicherungsbeiträge die Frage, ob und inwieweit es sich um Arbeitsentgelt (massgebenden Lohn) oder aber um Gewinnausschüttung (Kapitalertrag) handelt. Letztere unterliegt beim Empfänger der direkten Bundessteuer im Sinne von Art. 20 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11), da sie ihren Grund in der Gesellschaftereigenschaft des Empfängers hat. Nach der Rechtsprechung gehören Vergütungen, die als reiner Kapitalertrag zu betrachten sind, 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 AG massgebender Lohn sein. Es handelt sich dabei um Vergütungen, die ihren Grund im Arbeitsverhältnis haben. Zuwendungen, die nicht durch das Arbeitsverhältnis gerechtfertigt werden, gehören nicht zum massgebenden Lohn, sondern sind Gewinnausschüttung, welche eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern ohne entsprechende Gegenleistung zuwendet, aber unbeteiligten Dritten unter den gleichen Umständen nicht erbringen würde (BGE 134 V 297 E. 2.1 S. 300 i.V.m. Entscheid des Bundesgerichts [BGer] vom 29. August 2011, 9C_487/2011, E. 1).

2.2.2 Im Lichte der gesetzlichen Grundentscheidung, wonach nur Erwerbseinkommen, nicht aber Vermögensertrag beitragspflichtig ist, muss 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, andererseits ein angemessener Vermögensertrag zugrunde gelegt werden. Dabei ist zu beachten, dass es für die Beitragspflichtigen nicht nur vorteilhaft ist, hohe Dividenden und ein tiefes Salär zu deklarieren. Dies ist zwar AHV-rechtlich günstiger, weil auf den Dividenden keine AHV-Beiträge geschuldet sind. Steuerrechtlich verhält es sich aber umgekehrt: Im Unterschied zu den Löhnen, stellt die Dividende bei der Gesellschaft keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar, sondern unterliegt der Gewinnsteuer (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG; Art. 24 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) und zugleich beim Empfänger der Einkommenssteuer, insgesamt somit einer wirtschaftlichen Doppelbelastung, welche durch die Unternehmenssteuerreform II (Bundesgesetz vom 23. März 2007 über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen, angenommen in der Volksabstimmung vom 24. Februar 2008) zwar gemildert (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG, Art. 7 Abs. 1 StHG, je in der Fassung gemäss Unternehmenssteuerreform II), aber nicht beseitigt wurde. Die Steuerbehörden haben zu prüfen, ob eine als Lohn deklarierte Leistung in Wirklichkeit eine Gewinnausschüttung darstellt, und sie gegebenenfalls als solche aufzurechnen. Dabei hat die Gesellschaft 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 abzuweichen, wenn ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Lohn bzw. zwischen eingesetztem Vermögen und Dividende besteht. Dabei ist - wie im AHV-Recht, aber mit umgekehrten Vorzeichen - auf einen Drittvergleich abzustellen, d.h. es ist zu prüfen, ob die gleiche Leistung unter Berücksichtigung aller objektiven und subjektiven Faktoren auch einem aussenstehenden Dritten erbracht worden wäre (BGE 134 V 297 E. 2.2 S. 300 f.).

2.2.3 Während also die Steuerbehörden allenfalls eine als Lohn deklarierte Leistung als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizieren, wenn sie einem Arbeitnehmer, der nicht zugleich Gesellschafter wäre, nicht erbracht worden wäre, können umgekehrt die AHV-Behörden eine als Gewinnausschüttung deklarierte Leistung als massgeblichen Lohn qualifizieren, wenn sie einem Gesellschafter, der nicht zugleich Arbeitnehmer wäre, nicht erbracht worden wäre. 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 jedoch, dass sich die Ausgleichskassen in der Regel an die bundessteuerrechtliche Betrachtungsweise halten. Um der Einheit und Widerspruchslosigkeit der gesamten Rechtsordnung willen soll eine verschiedene Betrachtungsweise der Steuerbehörde und der AHV-Verwaltung vermieden werden, ausser wenn dafür ausschlaggebende Gründe vorliegen. Wie in der steuerrechtlichen Betrachtung ist aber auch AHV-rechtlich von der durch die Gesellschaft vorgenommenen Aufteilung auszugehen und davon nur abzuweichen, wenn ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Entgelt bzw. zwischen eingesetztem Vermögen und Dividende besteht (BGE 134 V 297 E. 2.3 S. 301 f.).

3.

Unbestritten und durch die Einträge im Handelsregister des Kantons Bern (vgl. www.zefix.admin.ch) erstellt ist, dass der Versicherte ab 2001 als Geschäftsinhaber das Einzelunternehmen C._____ führte und in dieser Funktion als Selbstständigerwerbender aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht beitragspflichtig war. Mit Vertrag vom xx. xxxx 2010 und Inventar per xx. xxxx 2009 wurde das Unternehmen in eine GmbH umgewandelt, woran der Versicherte mit 60% der Stammanteile beteiligt ist, seine vier Kinder mit je 10%. Drei der vier Kinder sind neben ihrer Stellung als Gesellschafter bzw. Gesellschafterinnen noch als Geschäftsführerinnen oder Geschäftsführer in der GmbH tätig, der Versicherte als Gesellschafter und Vorsitzender der Geschäftsführung. In dieser Stellung ist er als Arbeitnehmer beitragspflichtig. Streitig und zu prüfen ist, ob die dem Versicherten in den

Jahren 2011 und 2012 ausgerichteten Dividenden als überhöht und somit zum Teil als beitragspflichtiges Einkommen zu betrachten sind.

Auszugehen ist von BGE 134 V 297 (vgl. E. 2.3 auf S. 302), wonach AHV-rechtlich von der durch die Gesellschaft vorgenommenen Aufteilung zwischen Lohn und Dividende auszugehen und davon nur abzuweichen ist, wenn ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Entgelt bzw. zwischen eingesetztem Vermögen und Dividende besteht (vgl. auch Rz 2011.2 1/09 der 2011 und 2012 gültigen WML und E. 2.2.3 hier- vor). Bei der Beurteilung, ob ein offensichtliches Missverhältnis vorliegt, muss eine angemessene Entschädigung für die geleistete Arbeit, anderer- seits ein angemessener Ertrag für das investierte Kapital zugrunde gelegt werden (Rz 2011.3 1/09 der 2011 und 2012 gültigen WML und E. 2.2.2 hiervor). Die Dividendenauszahlung ist nur dann teilweise als massgeben- der Lohn zu betrachten, wenn kein oder ein unangemessener Lohn und gleichzeitig eine offensichtlich überhöhte Dividende ausgerichtet wird (Rz 2011.4 1/09 der 2011 und 2012 massgebenden WML).

In den Jahren 2011 und 2012 richtete die GmbH jeweils Dividenden von Fr. 250'000.-- aus, jährlich Fr. 150'000.-- an den Versicherten und je Fr. 25'000.-- jedem Kind (AB 5). Bei einem Steuerwert der GmbH von Fr. 3'037'345.30 im Jahr 2011 (Akten der Beschwerdeführerin, Beschwer- debeilage [BB] 3) bzw. Fr. 2'962'372.70 im Jahr 2012 (BB 4) erreichten die Dividenden Eigenkapitalrenditen von 8.23% (Fr. 250'000.-- x 100% / Fr. 3'037'345.30) bzw. 8.44% (Fr. 250'000.-- x 100% / Fr. 2'962'372.70). Diese lagen unter einem Eigenkapitalertrag von 10% oder mehr, bei wel- chem vermutungsweise von erhöhten Dividenden ausgegangen wird (Rz 2011.7 1/09 der WML 2011 und 2012). Zudem wurden die Dividenden im Verhältnis zu ihren Stammanteilen an die Gesellschafter verteilt. Auch wur- de dem nicht im Betrieb tätigen Gesellschafter eine Dividende gemäss sei- nem Stammanteil ausgerichtet, was bedeutet, dass die ausgeschütteten Dividenden nicht durch das Arbeitsverhältnis gerechtfertigt werden, son- dern von der Gesellschaft ohne entsprechende Gegenleistung ihren Ge- sellschaftern zugewendet werden (BGE 134 V 297 E. 2.1 S. 300). Weiter ist gemäss den nachfolgenden Ausführungen davon auszugehen, dass dem Versicherten kein unangemessener Lohn ausgerichtet wurde.

Der Versicherte bezog in den Jahren 2011 und 2012 einen Lohn von jeweils rund Fr. 100'000.--. Als Chef eines Familienunternehmens mit zur Zeit fünf Mitarbeitenden (vgl. www.) kann dies nicht als branchenüblich betrachtet werden, zumal er zum Teil erheblich mehr verdiente als seine mitarbeitenden Familienmitglieder, womit seine erhöhte Verantwortung und seine Führungsaufgaben abgegolten werden dürften. Damit kann nicht von einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Entgelt bzw. eingesetztem Vermögen und Dividende gesprochen werden, weshalb eine - teilweise - Aufrechnung der Dividende als Einkommen nicht zulässig ist. Daran ändert der Umstand, dass der Versicherte in den drei Jahren vor der Umwandlung des bisherigen Einzelunternehmens in eine GmbH per Anfang 2010 hohe Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von über Fr. 300'000.-- pro Jahr abgerechnet hat, nichts. Dies könnte allenfalls als Indiz dafür dienen, dass der ab 2010 erzielte Verdienst nicht branchenüblich ist, was indessen bei einem Betrag von beinahe Fr. 100'000.-- nicht gesagt werden kann. Zudem kann mangels entsprechender Unterlagen nicht beurteilt werden, wie dieses selbstständige Einkommen zustande gekommen ist und ob resp. inwieweit einmalige Faktoren (günstiger Wirtschaftsverlauf, Auflösung von Reserven u.ä.) zu diesem Ergebnis beigetragen haben, welche ausgeklammert werden müssten. Dies ist allerdings vorliegend entbehrlich, wurden doch beispielsweise auch in den Jahren 2001, 2002 und 2006 Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von weniger als Fr. 100'000.-- erzielt bzw. abgerechnet (AB 5).

4.

Nach dem Dargelegten besteht kein offensichtliches Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Entgelt bzw. eingesetztem Vermögen und Dividende, weshalb die AHV-Zweigstelle zu Unrecht einen Teil der Dividende zum massgebenden beitragspflichtigen Einkommen aufgerechnet hat. Bei dieser Sach- und Rechtslage ist die Beschwerde vom 15. September 2014 gutzuheissen und der Einspracheentscheid vom 3. September 2014 (AB 1) aufzuheben.

5.

5.1 Verfahrenskosten sind keine zu erheben (Art. 1 Abs. 1 AHVG i.V.m. Art. 61 lit. a ATSG).

5.2 Die obsiegende Beschwerde führende Person hat Anspruch auf Ersatz der Parteikosten (Art. 61 lit. g ATSG). Unabhängig davon, ob es sich bei einer nichtvertretenen Partei um einen Anwalt resp. eine Anwältin oder um eine juristisch nicht geschulte Person handelt, ist für das kantonale Beschwerdeverfahren ausnahmsweise ein Anspruch auf Parteientschädigung anzunehmen, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ gegeben sind: Es muss sich um eine komplizierte Sache mit hohem Streitwert handeln. Ferner muss die Interessenwahrung einen Arbeitsaufwand erfordern, der den Rahmen dessen überschreitet, was der einzelne üblicher- und zumutbareweise nebenbei zur Besorgung der persönlichen Angelegenheiten auf sich zu nehmen hat; erforderlich ist somit ein Arbeitsaufwand, welcher die normale (z.B. erwerbliche) Betätigung während einiger Zeit erheblich beeinträchtigt. Und schliesslich hat zwischen dem betriebenen Aufwand und dem Ergebnis der Interessenwahrung ein vernünftiges Verhältnis zu bestehen (BGE 127 V 205 E. 4b S. 207).

Da es sich vorliegend nicht um eine komplizierte Sache mit hohem Streitwert handelt und die Beschwerdeführung nur einen geringen Aufwand verursacht hat, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Soweit auf die Beschwerde einzutreten ist, wird diese insoweit gutgeheissen, als der Einspracheentscheid der AHV-Zweigstelle vom 3. September 2014 im Sinne der Erwägungen aufgehoben wird.
2. Es werden weder Verfahrenskosten erhoben noch eine Parteientschädigung zugesprochen.

3. Zu eröffnen (R):

- A. _____
- Ausgleichskasse des Kantons Bern, Abteilung Beiträge und Zulagen
- Bundesamt für Sozialversicherungen

Der Kammerpräsident:

Der Gerichtsschreiber:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.