



Fall-Nr.: AHV 2014/1
Stelle: Versicherungsgericht
Rubrik: AHV - Alters- und Hinterlassenenversicherung
Publikationsdatum: 01.10.2014
Entscheiddatum: 01.10.2014

Entscheid Versicherungsgericht, 01.10.2014

Art. 4 und 5 AHVG. AHV-Beiträge des einzigen Gesellschafters und angestellten Geschäftsführers einer GmbH. Kann bei einer reinen Dienstleistungsgesellschaft (Immobilienvermittlung) nicht von einem massgebenden Kapitaleinsatz ausgegangen werden, ist ein Teil der als Dividenden deklarierten Bezüge des Inhabers auch dann als Lohn aufzurechnen, wenn der deklarierte Lohn nicht offensichtlich zu tief ist. Bestätigung der internen Praxis der Sozialversicherungsanstalt, wonach in diesem Fall die Hälfte der 10 % übersteigenden Kapitalerträge (gemessen am steuerlich ermittelten Unternehmenswert) als Lohn anzusehen ist (Entscheid des Versicherungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 1. Oktober 2014, AHV 2014/1). Aufgehoben durch Urteil des Bundesgerichts 9C_837/2014. Präsidentin Lisbeth Mattle Frei, Versicherungsrichterinnen Marie Löhner und Marie-Theres Rüegg Haltinner; Gerichtsschreiber Jürg Schutzbach

Entscheid vom 1. Oktober 2014

in Sachen

A. ___ GmbH,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Christof Schäfli, LL.M., AMG Rechtsanwälte,

Vadianstrasse 25a, Postfach 12, 9001 St. Gallen,

gegen



Sozialversicherungsanstalt des Kantons St. Gallen, Ausgleichskasse des Kantons
St. Gallen, Brauerstrasse 54, Postfach, 9016 St. Gallen,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

Nachbelastung von paritätischen Beiträgen 2009 und 2010 (Dividende)

Sachverhalt:

A.

A.a Die A.____ GmbH ist seit 1. September 2007 der Sozialversicherungsanstalt St. Gallen (nachfolgend: SVA, kantonale Ausgleichskasse) als beitragspflichtige Arbeitgeberin angeschlossen (act. G 3.1/1 f.). In der Jahresabrechnung 2009 gab die Firma eine Jahreslohnsumme von Fr. 120'000.-- an, wobei der alleinige "Gesellschafter" B.____ als einziger Arbeitnehmer angegeben wurde (act. G 3.1/8). Für das Jahr 2010 deklarierte die Firma eine Jahreslohnsumme von Fr. 180'000.--, wobei wiederum der Inhaber B.____ als alleiniger Arbeitnehmer angegeben wurde (act. G 3.1/10). Nach einer Arbeitgeberkontrolle vom 3. September 2013 gab die SVA St. Gallen der A.____ GmbH mit Schreiben vom 9. September 2013 bekannt, dass für die Jahre 2009 und 2010 jeweils die Hälfte des als übersetzt zu betrachtenden Dividendenanteils von Fr. 8'000.-- bzw. Fr. 49'000.--, somit Fr. 4'000.-- bzw. Fr. 24'500.--, zur abgerechneten Lohnsumme aufzurechnen seien (act. G 3.1/22). Mit Nachzahlungsverfügungen vom 20. September 2013 forderte die SVA St. Gallen die entsprechenden AHV/IV/EO- sowie FAK- und AIV-Beiträge in Höhe von Fr. 568.10 (2009 [inkl. Verwaltungskosten]) sowie Fr. 2'989.75 (2010 [inkl. Verwaltungskosten]); act. G 3.1/24). Mit zwei weiteren Verfügungen vom 24. September 2013 verlangte sie sodann Verzugszinsen für die Beitragsnachforderung 2009 in Höhe von Fr. 106.05 bzw. für die Beitragsnachforderung 2010 in Höhe von Fr. 408.60 (act. G 3.1/27).

A.b Die gegen die Nachzahlungsverfügungen für die Jahre 2009 und 2010 gerichtete Einsprache vom 20. September 2013 - für eine Aufrechnung von Dividenden müssten nach der Rechtsprechung (kumulativ) der als Lohn ausbezahlte Betrag unangemessen



tief sein sowie die Höhe der Dividende im Verhältnis zum wirtschaftlichen Wert der Aktien in einem offensichtlichen Missverhältnis stehen - wies die SVA mit Entscheid vom 10. Dezember 2013 ab. Der Inhaber habe zwar nicht auffallend tiefe Löhne bezogen. Die Dividenden betrügen jedoch mehr als 10 % des Unternehmenswertes und seien somit überhöht. Zudem seien die Verzugszinsen betreffend Nachzahlungen 2009 und 2010 korrekt erhoben worden (act. G 3.1/25 und G 1.2).

B.

B.a Gegen diesen Entscheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 8. Januar 2014 mit dem Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids. Nach der bundesgerichtlichen Praxis sei davon auszugehen, dass eine Umqualifizierung einer Dividende in massgeblichen Lohn dann zulässig sei, wenn kumulativ sowohl ein unangemessen tiefer Lohn mit einer im Vergleich zum eingesetzten Kapital unangemessen hohen Dividende einhergehe. Sei der Lohn nicht unangemessen tief, bleibe kein Raum für eine Umqualifizierung von Dividenden in massgeblichen Lohn. Eine Auswertung von Daten des Bundesamtes für Statistik ergebe für den Angestellten der Beschwerdeführerin einen statistischen Medianlohn von Fr. 7'500.-- (x12). Der effektive Lohn liege über diesem Lohn, umso mehr, wenn berücksichtigt werde, dass zumindest im Jahr 2009 lediglich eine Teilzeitbeschäftigung von 70 bis 80 % vorgelegen habe. Es könne somit nicht zweifelhaft sein, dass für die Umqualifizierung der ausgeschütteten Dividenden in Lohn keine Grundlage bestehe (act. G 1).

B.b Mit Beschwerdeantwort vom 21. Januar 2014 beantragt die Verwaltung Abweisung der Beschwerde und verweist zur Begründung auf den Einspracheentscheid (act. G 3).

Erwägungen:

1.

Die Nachzahlungsverfügungen vom 20. September 2013 sind lediglich der Beschwerde führenden Arbeitgeberin, nicht jedoch auch dem betroffenen Arbeitnehmer eröffnet worden. Dies lässt sich unter den vorliegenden Umständen nicht beanstanden, da dieser Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Arbeitgeberin ist und überdies



selber die Vollmacht an die vorliegend beauftragte Rechtsvertreterin für die Arbeitgeberin unterzeichnet hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 22. Dezember 2003 [H 108/03, E. 3]).

2.

2.1 Gemäss Art. 4 und 5 AHVG sind nur auf dem Erwerbseinkommen AHV-Beiträge geschuldet, nicht aber auf dem Vermögensertrag (BGE 122 V 178 E. 3b). Dividenden sind grundsätzlich beitragsfreier Vermögensertrag (vgl. auch Rz 2011 der Wegleitung des BSV über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO [WML 1.09]). Richtet eine Aktiengesellschaft Leistungen an Arbeitnehmer aus, die gleichzeitig Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte sind, erhebt 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 Gewinnausschüttung (Kapitalertrag) handelt. Letztere unterliegt beim Empfänger der direkten Bundessteuer im Sinne von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (SR 642.11), da sie ihren Grund in der Aktionärseigenschaft des Empfängers hat. Gemäss dessen Abs. 1^{bis} sind jedoch Dividenden seit Anfang 2009 nur zu 60 % steuerbar, wenn die entsprechenden Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen. Im Kanton St. Gallen besteht seit Anfang 2007 eine im Ergebnis ähnliche Regelung, indem Dividenden nur zum halben Satz besteuert werden (Art. 50 Abs. 5 des st. gallischen Steuergesetzes). 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 Aktiengesellschaft massgebender Lohn sein; dies gilt laut Art. 7 lit. h AHV (SR 831.101) 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 134 V 297 E. 2.1, mit weiteren Hinweisen auf BGE 103 V 1 E. 2b S. 4; ZAK 1989 S. 147, E. 2b, H 131/86;



Pra 86/1997 Nr. 96 S. 520 f., E. 4b, H 241/96; Urteil des Eidgenössischen Versicherungsgerichts H 49/02 vom 19. November 2002, E. 4.1).

2.2 Im zitierten BGE 134 V 297, der auch nach Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform II gültig bleibt (Bundesgerichtsurteil vom 25. Oktober 2012 [9C_669/2011] E. 2.6), stellt das Bundesgericht fest, praxisgemäss sei es Sache der Ausgleichskassen, selbstständig zu beurteilen, ob ein Einkommensbestandteil als massgebender Lohn oder als Kapitalertrag zu qualifizieren sei. Es entspreche aber der in Art. 23 AHVV enthaltenen Ordnung, wonach sich die Kassen in der Regel auf die durch die Steuerbehörden akzeptierte Aufteilung zwischen Lohn und Dividenden hielten. Wie in der steuerrechtlichen Betrachtung sei sodann 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 bestehe (E. 2.3). Dabei habe die Gesellschaft einen erheblichen Ermessensspielraum; den Steuerbehörden (und den AHV-Behörden) stehe es nicht zu, die Angemessenheit des Lohnes bzw. der Dividende frei zu überprüfen (E. 2.2). Schliesslich führt das Bundesgericht aus, dass "solche Weisungen" (damals auf der sogenannten Nidwaldner Praxis beruhende Weisungen des BSV) nicht schematisch, sondern nur unter Würdigung des konkreten Einzelfalls angewendet werden dürften (E. 2.7). Nach diesen Weisungen ist ein Teil der als Dividende bezeichneten Ausschüttung als massgebender Lohn zu qualifizieren, wenn kumulativ von einer unangemessen tiefen Entschädigung des mitarbeitenden Aktionärs sowie von einer unangemessen hohen Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals auszugehen ist (vgl. auch WML [1.09] Rz 2011.3). Eine Aufrechnung ist diesfalls höchstens bis zur Höhe eines branchenüblichen Gehalts vorzunehmen (WML [1.09] Rz 2011.4).

3.

3.1 Vorliegend ist unbestritten, dass die in den Jahren 2009 und 2010 ausbezahlten Löhne von Fr. 120'000.-- und Fr. 180'000.-- nicht offensichtlich zu tief waren. Davon kann wohl in Anbetracht der effektiv ausgeübten Tätigkeit des Inhabers, der im Wesentlichen rein operativ tätig war (Vermittlung von Liegenschaften), mangels Angestellten jedoch keine Führungsaufgaben wahrzunehmen hatte und damit auch



keine Arbeitsorganisation aufbauen musste, tatsächlich ausgegangen werden. Trotzdem erscheint bei den vorliegenden Verhältnissen ein vollständiger Verzicht auf eine Lohnaufrechnung, wie sie sich aus der vorgenannten Rechtsprechung ergeben würde, als nicht sachgerecht. Weder aus dem Geschäftsmodell der Beschwerdeführerin, die sich selbst als blosser Immobilienvermittlerin bezeichnet (Beschwerde, S. 3), noch aus den von den Parteien eingereichten (rudimentären) Geschäftszahlen ist erkennbar, dass die Gesellschaft grössere Investitionen tätigen müsste oder effektiv getätigt hat und dafür einen entsprechenden Kapitalbedarf hätte. So kann der Geschäftsführer bei einem angegebenen Umsatz von Fr. 250'372.-- (2009) Bezüge von insgesamt Fr. 150'000.-- (Gehalt Fr. 120'000.--, Dividende Fr. 30'000.--) tätigen. Im Jahr 2010 zieht der Geschäftsführer bei einem Umsatz von Fr. 446'797.-- insgesamt Fr. 280'000.-- (Gehalt Fr. 180'000.--, Dividende Fr. 100'000.--) aus dem Unternehmen ab. Auch am Cash Flow, der immer höher als der Gewinn ist und sich parallel zu diesem entwickelt, ist erkennbar, dass die Firma offensichtlich keine namhaften Investitionen tätigen muss (act. G 1.4). Bei ausgesprochenen Dienstleistungsunternehmen wie der Beschwerdeführerin sind denn normalerweise auch keine solchen zu erwarten. Bei solchen Verhältnissen, die sehr wenig Kapitaleinsatz erfordern, ist denn auch nicht ersichtlich, wozu die Beschwerdeführerin ein Kapital von Fr. 220'208.-- (2009) bzw. sogar von Fr. 509'387.-- (2010 [Steuerwert der Wertschriften, vgl. nachfolgende Erwägung]) benötigen soll, das dann einen entsprechenden Ertrag abwerfen könnte. Besteht nur ein marginaler Kapitalbedarf (und damit Kapitaleinsatz), ist auch nicht von substanziellen Kapitalerträgen auszugehen. Mit der Beschwerdegegnerin ist somit anzunehmen, dass zumindest ein Teil der als Dividende deklarierten Bezüge des Inhabers nicht auf den Einsatz von Kapital, sondern auf dessen Arbeitsleistung als Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin zurückzuführen ist. Es verhält sich damit ähnlich wie bei den Tantiemen an Mitglieder der Verwaltung oder der geschäftsführenden Organe, die ebenfalls aus dem Reingewinn ausgeschüttet werden und kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung als massgebender Lohn gelten (Art. 7 lit. h AHVV; vgl. auch Hanspeter Käser, Unterstellung und Beitragswesen in der obligatorischen AHV, 2. Aufl., Rz 4.138).

3.2 Die Beschwerdegegnerin geht bezüglich des aufzurechnenden Lohnanteils vom Unternehmenswert gemäss Berechnung der kantonalen Steuerverwaltung aus (act.



G 3.1/22). Diese wiederum geht vom Durchschnitt von Substanz- und Ertragswert aus, wobei der Ertragswert doppelt gewichtet wird und der Substanzwert auch den (relativ hohen) Bilanzgewinn enthält. Auf diese Weise ermittelte die Steuerverwaltung für das Jahr 2009 einen Unternehmenswert von Fr. 220'208.-- und für 2010 einen solchen von Fr. 509'387.-- (act. G 3.1/22). Diese Berechnung gibt den Unternehmenswert wieder, wie ihn ein allfälliger Käufer bezahlen müsste und wie er auch der Berechnung der Vermögenssteuer des Inhabers zu Grunde gelegt wird. Er entspricht jedoch offensichtlich nicht dem effektiven Kapitaleinsatz, der vorliegend durch den Firmeninhaber zu leisten war (vgl. vorstehende Erwägung). Nachdem sich diese Berechnung jedoch zu Gunsten des Inhabers der Beschwerdeführerin auswirkt und von der Beschwerdegegnerin aus Praktikabilitätsgründen nicht verlangt werden kann, jeweils den effektiven Kapitaleinsatz selber zu ermitteln, sowie im Interesse der Einheitlichkeit der Rechtsordnung, ist darauf abzustellen. Zudem erscheint die Aufrechnung lediglich der Hälfte der einen Kapitalertrag von 10 % übersteigenden Dividende gemäss interner Praxis der Beschwerdegegnerin (act. G 3.1/30) als massvoll, weshalb im vorliegenden Fall kein Anlass zur Korrektur besteht. Schliesslich ist im Interesse der rechtsgleichen Behandlung eine einheitliche Praxis zu begrüssen, wie sie von der Beschwerdegegnerin gegenüber potentiell Betroffenen kommuniziert wurde (vgl. die von der Beschwerdegegnerin herausgegebene interne Weisung vom 11. Juli 2013 [act. G 3.1/30]).

3.3 In masslicher Hinsicht wird die Berechnung der aufgerechneten Lohnanteile nicht bestritten und erscheint korrekt (vgl. act. G 3.1/22). Das Gleiche gilt für die akzessorischen und als mitangefochten zu geltenden Verzugszinsen (act. G 3.1/27).

4.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Gerichtskosten sind keine zu erheben (Art. 61 lit. a ATSG).

Demgemäss hat das Versicherungsgericht

entschieden:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.



2. Es werden keine Gerichtskosten erhoben.