Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

9C 557/2017

Urteil vom 6. Juli 2018

II. sozialrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichterin Pfiffner, Präsidentin,
Bundesrichterinnen Glanzmann, Moser-Szeless,
Gerichtsschreiberin N. Möckli.

Verfahrensbeteiligte
A._____ GmbH,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Marc Wolfer,
Beschwerdeführerin,

gegen

Ausgleichskasse des Kantons Thurgau, Rechts- und Einsprachedienst,
St. Gallerstrasse 11, 8500 Frauenfeld,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Alters- und Hinterlassenenversicherung (Beitragspflicht),

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau
vom 21. Juni 2017 (VV.2016.279/E).

Sachverhalt:

A.

A.a. Die A._____ GmbH ist seit dem 9. Juli 2008 im Handelsregister eingetragen und der Ausgleichskasse dieses Kantons als beitragspflichtige Arbeitgeberin angeschlossen. Die Stammanteile werden von den Gesellschaftern B._____ (19 Stammanteile à Fr. 1'000.-) und C._____ (1 Stammanteil à Fr. 1'000.-) gehalten. Beide arbeiten zugleich für die A._____ GmbH: B._____ als Geschäftsführer und C._____ als Assistentin der Geschäftsleitung. Für das Jahr 2011 deklarierte die A._____ GmbH für B._____ einen Lohn von Fr. 180'000.- und für C._____ einen solchen von Fr. 42'279.60.-. Zusätzlich entrichtete die A._____ GmbH entsprechend den Beteiligungsverhältnissen Dividenden an B._____ von Fr. 380'000.- und an C._____ von Fr. 20'000.-.

A.b. Am 24. Februar 2015 führte die Ausgleichskasse des Kantons Thurgau eine Arbeitgeberkontrolle betreffend den Jahren 2010 bis 2013 durch und stellte fest, von der an B._____ im Jahr 2011 entrichteten Dividende von Fr. 380'000.- seien Fr. 122'400.- als beitragspflichtiger Lohn zu qualifizieren. Mit Verfügungen vom 6. März 2015 erhob die Ausgleichskasse darauf paritätische Beiträge von Fr. 16'167.80 (inkl. Verwaltungskosten) und Verzugszinsen von Fr. 2'573.35. Die dagegen erhobene Einsprache wies sie mit Entscheid vom 18. August 2016 ab.

B.
Dagegen liess die A._____ GmbH Beschwerde führen, welche das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau mit Entscheid vom 21. Juni 2017 abwies.

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten lässt die A._____ GmbH beantragen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und auf eine Umqualifizierung der im Jahr 2011 an B._____ entrichteten Dividende zu Lohn sei zu verzichten. Eventualiter sei die Angelegenheit zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde kann wegen Rechtsverletzung gemäss Art. 95 f. BGG erhoben werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG) und kann die Sachverhaltsfeststellung von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG) und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG).

1.2. Das Bundesgericht prüft unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht - vorbehältlich offensichtlicher Fehler - nur die in seinem Verfahren geltend gemachten Rechtswidrigkeiten (BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Es ist jedenfalls nicht gehalten, wie eine erstinstanzliche Behörde alle sich stellenden rechtlichen Fragen zu untersuchen, wenn diese vor Bundesgericht nicht mehr vorgetragen werden (BGE 135 II 384 E. 2.2.1 S. 389; siehe auch BGE 134 III 102 E. 1.1 S. 104 f.).

2.
Umstritten ist, ob die Vorinstanz Bundesrecht verletzt hat, indem sie einen Teil der an B._____ ausbezahlten Dividende als beitragspflichtiges Einkommen qualifizierte.

2.1. Gemäss Art. 4 und 5 AHVG werden Sozialversicherungsbeiträge nur vom Erwerbseinkommen erhoben, nicht aber vom Vermögensertrag (BGE 141 V 634 E. 2.1 S. 636; 122 V 178 E. 3b S. 179 f.).

2.2. Ob eine Vergütung als reiner Kapitalertrag zu qualifizieren ist, beurteilt sich nach dem Wesen und der Funktion einer Zuwendung. 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 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 Gesellschaftern ohne entsprechende Gegenleistung zuwendet, aber unbeteiligten Dritten unter den gleichen Umständen nicht erbringen würde (BGE 141 V 634 E. 2.2 S. 636 mit Hinweisen).

2.3. Von der von der Gesellschaft gewählten Aufteilung zwischen Lohn und Dividende weichen die Behörde nur ab, wenn ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Lohn bzw. zwischen eingesetztem Vermögen und Dividende besteht. Rechtsprechungsgemäss werden deklariertes AHV-Einkommen und branchenübliches Gehalt einerseits, Dividendenzahlung und Aktienwert andererseits zueinander in Beziehung gesetzt, um zu prüfen, ob ein solches Missverhältnis besteht, und zu bestimmen, ob ein Teil der ausgeschütteten Dividende als beitragspflichtiges Einkommen aufzurechnen ist (BGE 141 V 634 E. 2.2.2 S. 637).

2.3.1. Zur Beurteilung, ob ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Lohn vorliegt, ist auf einen Drittvergleich abzustellen. Dabei sind alle objektiven und subjektiven Faktoren zu berücksich-

tigen, die bei der Entlöhnung beachtet werden, insbesondere die allgemeine Salärpolitik und die Salarierung von rang- und funktionsmässig ähnlichgestellten Mitarbeitern und ihrer Stellvertreter; speziell sind die Stellung des Salärempfängers im Unternehmen und seine Aufgaben zu würdigen, wobei zu beachten ist, wie der Salärempfänger seine Aufgaben erfüllt, was von seiner Ausbildung, seinen Spezialkenntnissen, Begabungen, Erfahrungen und Beziehungen abhängt. Mitbestimmend sind ferner Grösse, Umsatz sowie Kapital- und Gewinnverhältnisse des Unternehmens. Ergänzend zu den innerbetrieblichen sind schliesslich die Verhältnisse in vergleichbaren Unternehmen in die Gesamtbeurteilung einzubeziehen (BGE 141 V 634 E. 2.2.1 S. 637; 134 V 297 E. 2.2 S. 300 f.; SVR 2015 AHV Nr. 7 S. 25, 9C 837/2014 E. 1.3, und SVR 2013 AHV Nr. 4 S. 15, 9C 669/2011 E. 2.3; Urteile 2C 1082/2012 vom 25. Oktober 2013 E. 2.3.2 und 2A.71/2004 vom 4. Februar 2005 E. 2; vgl. ferner Rz. 2011.5 der Wegleitung des Bundesamtes für Sozialversicherungen [BSV]über den massgebenden Lohn [WML], in der von 1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2016 geltenden, hier relevanten Fassung).

2.3.2. Die Angemessenheit des Vermögensertrags beurteilt sich nicht in Relation zum Nennwert (Nominalwert), sondern zum effektiven wirtschaftlichen Wert der Aktien oder sonstigen Anteile (Eigenkapital einschliesslich offener und stiller Reserven; BGE 141 V 634 E. 2.2.2 S. 637; 134 V 297). Gemäss WML ist ein Missverhältnis zu vermuten, wenn der Vermögensertrag 10 % oder mehr beträgt (Rz. 2017.7 der WML). Der Erlass einer solchen Weisung ist nicht zu beanstanden (Art. 72 Abs. 1 AHVG), sie kann jedoch nicht schematisch angewendet werden, sondern nur unter Würdigung des konkreten Einzelfalls (BGE 134 V 297 E. 2.7 S. 303).

2.4. 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, dass sie sich in der Regel jedoch an die bundessteuerrechtliche Betrachtungsweise halten. Soweit es vertretbar ist, soll eine verschiedene Einschätzung der Steuerbehörde und der AHV-Verwaltung vermieden werden, dies um der Einheit und der Widerspruchslosigkeit der gesamten Rechtsordnung Willen (BGE 141 V 634 E. 2.5 S. 638).

3.

3.1. Die Vorinstanz erwog, die im Jahr 2011 entrichtete Dividende von total Fr. 400'000.- entspreche 29,6 % des steuerlichen Unternehmenswertes der Beschwerdeführerin und liege deutlich über 10 %. Es bestehe somit ein offensichtliches Missverhältnis zwischen eingesetztem Vermögen und der ausbezahlten Dividende. Weiter erkannte das kantonale Gericht, das branchenübliche Gehalt von B._____ habe sich insbesondere anhand der Einkommen, welche dieser zuvor in den Jahren 2009 und 2010 mit seiner Einzelfirma verdient habe (2009 Fr. 722'500.-, 2010 Fr. 661'300.-), plausibilisieren lassen. Vor diesem Hintergrund sei es nicht zu beanstanden, dass die Beschwerdegegnerin neben dem deklarierten Lohn von Fr. 180'000.- die B._____ bezahlte Dividende im Umfang von Fr. 122'400.- als beitragspflichtiges Einkommen angerechnet habe.

3.2. Die Beschwerdeführerin bringt dagegen im Wesentlichen vor, mit dem ausbezahlten Lohn von Fr. 180'000.- sei B._____ kein offensichtlich unangemessen tiefer Lohn vergütet worden. Sie begründet dies mit dem Verweis auf die Lohnangaben gemäss des vom Bundesamt für Statistik erarbeiteten individuellen Lohnrechners "Salarium" sowie anhand eines Lohnvergleichs mit dem Geschäftsführer der D._____ AG.

4.

4.1. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass im Jahr 2011 eine Dividende von 29,6 % ausbezahlt wurde und zu vermuten ist, dass diese überhöht ist. Sie bringt aber vor, auch C._____, die Assistentin der Geschäftsleitung und Minderheitsgesellschafterin (1 Stammanteil, 5 %), habe davon prozentual zu ihrem Beteiligungsverhältnis profitiert. Dies spreche gegen eine überhöhte Dividende.
Es trifft zwar zu, dass die Beschwerdeführerin allen Gesellschaftern im Verhältnis zu der von ihnen gehaltenen Beteiligung eine gleich hohe Dividende entrichtete. Zu beachten ist jedoch, dass alle Gesellschafter der Beschwerdeführerin auch für diese arbeiten, womit nicht ausgeschlossen werden kann, dass die an C._____ ausbezahlte Dividende eine verdeckte Lohnzahlung beinhaltet. C._____ verdiente, bevor sie im Oktober

2010 Gesellschafterin wurde (Schweizerisches Handelsamtsblatt [SHAB], Tagesregister Nr.... vom... 2010), bei der im Juli 2008 gegründeten Beschwerdeführerin im Jahr 2008 Fr. 32'666.70 (aufgerechneter Jahreslohn Fr. 65'333.40), 2009 Fr. 67'968.- und 2010 Fr. 68'560.-. Alsdann zahlte ihr die Beschwerdeführerin im Jahr 2011 noch einen Lohn von Fr. 42'279.60 und eine Dividende von Fr. 20'000.-, insgesamt somit Fr. 62'279.60 aus. Die im Jahr 2011 erfolgte Lohnreduktion zeitgleich mit dem Eintritt von C._____ als Gesellschafterin und Ausschüttung einer Dividende mit dem Ergebnis, dass ihr in der Summe in etwa der gleiche Betrag wie zuvor zufloss, ist auffällig. Im Hinblick auf diese weder weiter erklärte noch erklärbare Koinzidenz und in Anbetracht der tatsächlichen Gesellschafterstellung von C._____ kann die
Beschwerdeführerin aus dem Umstand, dass sie dieser ebenfalls eine Dividende ausbezahlte, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die Vermutung einer überhöhten Dividende im Jahr 2011 wird dadurch nicht umgestossen.

4.2.
In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob die Vorinstanz Bundesrecht verletzte, indem sie auf ein Missverhältnis zwischen Lohn und Arbeit bei B._____ schloss. Zur Beurteilung dieser Frage steht ein ausserbetrieblicher Drittvergleich im Vordergrund, da bei der Beschwerdeführerin neben dem Geschäftsführer B._____ einzig seine Sekretärin C._____ angestellt ist, die jedoch eine andere Tätigkeit ausübt.

4.2.1. Die Beschwerdeführerin verweist u.a. auf die Salärauszahlung an den Geschäftsführer der D._____ AG und auf dessen mit B._____ vergleichbare Aufgaben und Verantwortlichkeiten. Die Substanziierung des konkreten Tätigkeitsprofils des Geschäftsführers der D._____ AG fehlt indessen. Aus beider - bezüglich Erfahrung und Berufskenntnisse - weitgehend übereinstimmenden Werdegang in der Immobilienbranche lässt sich nicht auf (mehr oder weniger) gleichen Lohn schliessen. Der von der Beschwerdeführerin vorgenommene Vergleich ist somit nicht aussagekräftig.

4.2.2. Weiter vertritt die Beschwerdeführerin die Auffassung, Vorinstanz und Beschwerdegegnerin hätten die Angaben des Lohnrechners "Salarium" berücksichtigen müssen. Diese zeigten, dass der an B._____ ausbezahlte Lohn über dem branchenüblichen Durchschnittslohn liege und keinesfalls unangemessen tief sei.
Der Lohnrechner des Bundesamts für Statistik stellt wohl eine Entscheidhilfe dar (Rz. 2011.5 der WML, gültig ab 1. Januar 2017). Er kann aber nur insoweit massgebend sein, als er die im konkreten Einzelfall objektiven und subjektiven Faktoren hinreichend abbildet (BGE 141 V 634 E. 2.2.1 S. 637 und E. 3.2.2 S. 641). Vorliegend lassen sich mehrere Besonderheiten feststellen: Die Beschwerdeführerin resp. B._____ arbeitet gemäss eigenen Angaben ausschliesslich für die D._____ AG. Letzterer, Hauptgesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, war und ist mit Ersterer seit geraumer Zeit geschäftlich verbunden. So amtet er dort seit dem 21. Juli 2004 als Verwaltungsrat und war zudem vom 21. Juli 2004 bis 3. Mai 2011 Geschäftsführer der D._____ AG (vgl. Handelsregisterauszug der D._____ AG sowie die Tagesregister Nr.... vom... 2004 und Nr.... vom... 2011). Zeitlich parallel zum Ausscheiden von B._____ als Geschäftsführer bei der D._____ AG nahm er eine Tätigkeit bei der Beschwerdeführerin auf. Bei dieser trägt er nach verbindlicher Feststellung der Vorinstanz (vgl. E. 1.1 vorne) die Hauptverantwortung, bringt das Know-how, die Erfahrung und die Branchenkenntnisse mit. Aufgrund der Unternehmensstruktur der
Beschwerdeführerin - faktisch handelt es sich um ein Ein-Mann-Unternehmen - besteht ein besonders enger Zusammenhang zwischen der Arbeitsleistung von B._____ und dem wirtschaftlichen Erfolg der Beschwerdeführerin. Insgesamt betrachtet nimmt B._____ im eigenen wirtschaftlichen Geflecht als auch in demjenigen der Beschwerdeführerin eine derart prägende Schlüsselstellung ein, die nicht leicht mit einem Dritten zu besetzen ist. Entsprechend ist überwiegend wahrscheinlich, dass B._____ auch nicht wie ein aussenstehender Dritter entschädigt wird. Es verletzt daher kein Bundesrecht, dass die Vorinstanz unter Ausserachtlassung des "Salarium-Ergebnisses" entschieden hat.
Im Übrigen ist angesichts der dargelegten wirtschaftlichen Verhältnisse fraglich, ob und inwieweit B._____ aufgrund seiner ausschliesslichen Tätigkeit für die D._____ AG im Grunde deren Angestellter und nicht derjenige der Beschwerdeführerin ist (vgl. beispielsweise Urteil 9C 459/2011 vom 26. Januar 2012 E. 5). Dies ist hier jedoch nicht Streitthema und kann daher offen gelassen werden.

4.2.3. Soweit die Beschwerdeführerin generell die Berechnungsmethode des massgeblichen branchenüblichen Gehalts durch die Beschwerdegegnerin in Konstellationen, in welchen eine Einzelfirma in eine juristische Per-

son überführt wird, kritisiert, ist darauf nicht weiter einzugehen: Die Vorinstanz bestätigte diese Praxis der Ausgleichskasse nicht. Abgesehen davon bringt die Beschwerdeführerin keine substanziierten Rügen gegen die Höhe des aufgerechneten Einkommens von Fr. 122'400.- vor. Es sind diesbezüglich auch keine offensichtlichen Mängel im Sinne einer Überschreitung des Ermessens ersichtlich, weshalb darauf abzustellen ist (E. 1.2 hiervor). Gleiches hat hinsichtlich der Verzugszinsen im Betrag von Fr. 2'573.35 zu gelten.

4.3. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde unbegründet.

5.
Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 1'500.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau und dem Bundesamt für Sozialversicherungen schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 6. Juli 2018
Im Namen der II. sozialrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: Pfiffner

Die Gerichtsschreiberin: Möckli