
Geldwerte Leistungen: Praxiseskulation bei Steuern und AHV



Orlando Rabaglio

lic. iur., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte,
rabaglio schär ag, Zürich

1 Einleitung

Stellt eine Steuerbehörde eine geldwerte Leistung an den Aktionär fest, so meldet sie dies oft einer zweiten Steuerbehörde. Das führt dort zu einem neuen Verfahren und typischerweise zu einer zusätzlichen Steuer auf dem gleichen Sachverhalt. Dieses Meldewesen ist in den letzten Jahren zunehmend zum Problem geworden, vor allem, wenn im Anschluss an die Steuererhebung versucht wird, noch eine Hinterziehungsbusse festzusetzen oder die Rückerstattung der Verrechnungssteuer mit satter Verzugszinsfolge zu verweigern. Nun hat das Bundesgericht am 27. Dezember 2017¹ eine AHV-Verfügung geschützt, welche aus unserer Sicht eine Eskalation der Praxis darstellt: Für den Steuerpflichtigen drohen weitere rund 10% Abgaben auf dem gleichen Vorgang, und die Einheit der Rechtsordnung wird mit Füßen getreten.

2 Zum BGE vom 27. Dezember 2017

2.1 Sachverhalt

Im Bundesgerichtsurteil vom 27. Dezember 2017 ging es um eine Aktiengesellschaft, welche Geschäfte aller Art vermittelt. Der Alleinaktionär war einziger Verwaltungsrat und Geschäftsführer; daneben war etwas Zusatzpersonal (ein bis zwei Arbeitnehmer) angestellt.



Daniel Schär

Dr. iur., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte,
rabaglio schär ag, Zürich

Der Geschäftsführer pflegte ein internationales Beziehungsnetz aus Kadermitarbeitern in grösseren Unternehmen und in Verwaltungen. Dank diesem Networking konnten lukrative Verträge angebahnt und wertvolle Kontakte hergestellt werden. In den Aufbaujahren erzielte die AG Verluste; der Aktionär begegnete diesen durch Schaffung eines hohen Gründungskapitals und durch nachrangige Darlehen an die Gesellschaft. Ab 2010 begann sich die internationale Kontaktpflege auszuzahlen: Der Umsatz stieg beispielsweise 2011 auf respektable CHF 4 900 000.–. Ähnlich präsentierten sich die Umsätze im 2010 (CHF 1 600 000.–) bzw. 2012 (CHF 3 600 000.–).

Am Beispiel des Geschäftsjahres 2011 zeigte sich exemplarisch: Es mussten für CHF 700 000.– Dienstleistungen eingekauft werden und es wur-

den rund CHF 500 000.– Löhne bezahlt. Der geschäftsführende Alleinaktionär hatte, auch als Ausfluss der verlustreichen Anfangsjahre, ein Jahresgehalt von CHF 70 000.–. Von Interesse waren jedoch die Reise- und Repräsentations-spesen von CHF 780 000.–; diese resultieren insbesondere wegen häufiger Flugreisen sowie Essen und Übernachtungen an Orten im obersten Preissegment. Dennoch schloss das Geschäftsjahr 2011 mit CHF 1 900 000.– Gewinn.

Der Alleinaktionär besass überdies in London eine repräsentative Liegenschaft, in der er Kunden empfing. Gewisse Liegenschaftskosten stellte er der Gesellschaft in Rechnung.

2.2 Erste Prüfung der AHV-Behörde

Anfang 2014 wurde die Aktiengesellschaft durch die AHV-Ausgleichskasse des Kantons Zürich einer Arbeitgeberkontrolle für die Jahre 2010 bis April 2013 unterzogen. Die Ausgleichskasse fand keinen Anlass zur sozialversicherungsrechtlichen Korrektur und bestätigte wörtlich: «Die Kontrolle hat ergeben, dass Sie, soweit geprüft, die gesetzlichen Bestimmungen eingehalten und die Abrechnungen ordnungsgemäss erstellt haben». Dass die AG ein Verwaltungsrats-honorar von CHF 18 000.– gar nicht als massgebenden Lohn abgerechnet hatte, war nicht gesehen worden.

2.3 Steuerveranlagung (Kanton Zürich)

AG und Aktionär befanden sich im Kanton Zürich. Im Rahmen einer Buchprüfung für 2010 bis 2012 rechnete das Steueramt Zürich im Wesentlichen zwei Positionen auf: Aufgerechnet wurde ein Privatanteil von 25% auf den Reise- und Repräsentationsspesen, somit rund CHF 195 000.– im 2011 (2010 und 2012 waren vergleichbar hoch; es war kein Privatanteil verbucht worden). Aufgerechnet wurden zudem die Kosten der privaten Liegenschaft in London, soweit diese die Hälfte des Eigenmietwertes (CHF 160 000.–)

INHALTSVERZEICHNIS

1 Einleitung

2 Zum BGE vom 27. Dezember 2017

- 2.1 Sachverhalt
- 2.2 Erste Prüfung der AHV-Behörde
- 2.3 Steuerveranlagung (Kanton Zürich)
- 2.4 Verrechnungssteuer
- 2.5 Weitere Schritte im AHV-Verfahren

3 Zur geldwerten Leistung bei den Steuern und bei der AHV

- 3.1 Der Grund des offensichtlichen Missverhältnisses
- 3.2 Fehlende Untersuchung bei der AHV
- 3.3 Fehlende Einheit der Rechtsordnung
- 3.4 Methodendualismus und kumulierte Abgabenlast

4 Zurück zur nachträglichen Gesamtbetrachtung

5 Präjudizienkette oder grundsätzliche Grundsatzlosigkeit?

überstiegen. Illustriert anhand der Zahlen 2011: Der Aktionär hatte seiner Gesellschaft rund CHF 430 000.– Liegenschaftskosten fakturiert; das Steueramt anerkannte CHF 80 000.– und betrachtete die restlichen CHF 350 000.– als nicht geschäftsmässig begründet.

Der geschäftsführende Alleinaktionär erzielte durch seine Vermittlungstätigkeit Umsätze in Millionenhöhe praktisch im Alleingang und hatte nicht die personelle Kapazität, jeden Spesenbe-

¹ Bundesgericht: 9C_403/2017.

leg über einen Dreijahreszeitraum nachträglich zu erläutern. Er bestritt den Einschätzungsvorschlag des Steueramtes Zürich nicht. Folge war zunächst eine Erhöhung des steuerbaren Gewinns in Höhe des geschätzten Privatanteils auf den Spesen und in Höhe der angeblich überhöht fakturierten Liegenschaftskosten London. Sodann erhöhte sich das steuerbare Einkommen beim Aktionär. Hinzu kamen Hinterziehungsbussen bei der AG und beim Aktionär. Der Kanton Zürich meldete im Juni 2015 das Ergebnis dieser Buchprüfung der Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Verrechnungssteuer, und der Sozialversicherungsanstalt des Kantons Zürich².

2.4 Verrechnungssteuer

Die Eidg. Steuerverwaltung setzte in Höhe des Privatanteils und der angeblich überhöht fakturierten Liegenschaftskosten London eine geldwerte Leistung fest und verlangte von der Aktiengesellschaft 35% Verrechnungssteuer. Ein Gesuch um Meldung lehnte sie mit der Begründung ab, es bestünden erhebliche Zweifel am Recht auf Rückerstattung. Mit Rücksicht darauf, dass das Rechtsmittelverfahren pendent ist, wird auf die verrechnungssteuerliche Thematik hier nicht eingegangen.

2.5 Weitere Schritte im AHV-Verfahren

Die Meldung des Steueramtes Zürich bewog die Sozialversicherungsanstalt Zürich, auf ihre «Nullbeanstandung» vom Februar 2014 (siehe vorstehend 2.2) zurückzukommen und im November 2015 eine Nachzahlungsverfügung zu erlassen. Dabei betrachtete sie 25% der Reise- und Repräsentationsspesen sowie die Liegenschaftskosten London (netto, nach Anerkennung des halben Eigenmietwerts) als verdeckten Lohnbezug und verlangte hierauf die zusätzlichen Sozialversicherungsabgaben; sie übernahm die Zahlen der Gewinnsteuerbehörde und verfügte ohne weitere Untersuchung.

Nach einer erfolglosen Einsprache reichte die AG Beschwerde ans Sozialversicherungsgericht des Kantons Zürich³ ein und gelangte später ans Bundesgericht. Wir beleuchten die gerichtlichen Argumente nachfolgend kritisch.

3 Zur geldwerten Leistung bei den Steuern und bei der AHV

3.1 Der Grund des offensichtlichen Missverhältnisses

Die Gewinnsteuerbehörde betrachtete 25% der Reise- und Repräsentationsspesen und die Liegenschaftskosten London (soweit den halben Eigenmietwert übersteigend) als verdeckte Gewinnausschüttung. Nach der bundesgerichtlichen Steuerpraxis liegt eine geldwerte Leistung vor, wenn ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht, wenn dieses offensichtlich war, und wenn drittens der Grund für das Missverhältnis in der Aktionärsstellung des Vorteilempfängers liegt⁴. Uns interessiert das dritte Wesenselement: die Causa im Beteiligungsverhältnis. Weil der Grund für ein Missverhältnis in der Aktionärsstellung gesehen wurde, nahm die Steuerbehörde eine faktische Dividendenausschüttung an, mit der Folge, dass beim Empfänger Einkommen aus einer Beteiligung vorlag, also Dividendenertrag, der zur Teilbesteuerung berechtigt.

Aber: Steuerlich gesehen ist eine geldwerte Leistung Ertrag aus der Hingabe von Kapital. Sie hat nichts mit einer Tätigkeit zu tun. Das leuchtet ohne weiteres ein, wenn die geldwerte Leistung z.B. darin besteht, dass der Alleinaktionär seiner AG ein Auto zu einem Preis verkauft, der doppelt so hoch ist wie der Handelswert dieses Autos, oder wenn er der AG ein Darlehen mit marktunüblich hohen Zinsen gewährt. Es gilt aber ebenso, wenn die AG ihrem Alleinaktionär eine Übernachtung im Luxushotel bezahlt und sie dies gegenüber Dritten nicht tun würde – immer unterstellt, dass eine wirtschaftliche Not-

wendigkeit für eine derart edle Übernachtungsstätte nicht nachgewiesen werden kann.

Die AHV-Instanzen haben die geldwerte Leistung jedoch gerade umgekehrt begründet: **Die Vorteilszuwendung habe ihren Grund darin, dass der Alleinaktionär Arbeitnehmer sei.** Dabei wurde nicht zwischen hohen Reise- und Repräsentationsspesen und Liegenschaftskosten London differenziert; die Korrektur gemäss Gewinnsteuerbehörde wurde integral als verdeckter Lohn behandelt.

Dabei hatte sich das kantonale Sozialversicherungsgericht noch daran gestört, dass sich der Alleinaktionär nur CHF 70 000.– Jahresgehalt ausrichtete, obwohl er enorm Zeit investierte, um (mit einem bzw. zwei Angestellten zusammen) Umsätze zwischen CHF 1 600 000.– und CHF 4 900 000.– zu generieren (Erw. 3.5). Das Bundesgericht hingegen bezeichnete die Höhe des Aktionärslohns als unerheblich (Erw. 5.2)! Das Abgrenzungsthema zwischen Lohn- und Dividendenhöhe stellte sich nicht, weil aufgrund der Verluste der Aufbauphase gar keine Dividende ausgerichtet werden konnte.

Die kantonale Instanz hatte also den Aktionärslohn mit den enormen Umsätzen verglichen, ihn deswegen als zu tief erachtet und einen Teil der Spesen als verdeckten Lohn eingestuft. Das hätte man ebenso diametral anders sehen können: Wenn der geschäftsführende Alleinaktionär persönlich und vor Ort auserlesene Kontakte auf internationalem Parkett pflegt, die zu lukrativen Vermittlungsprovisionen an die AG führen, bedingt dies eben hohe Reise- und Repräsentationsspesen. Es würde nahe liegen, die Spesen in Relation zum beeindruckenden Umsatz zu stellen, statt indirekt zu vermuten, die Spesen stellen teilweise Lohn an den Geschäftsführer dar. Erst recht begründungsbedürftig wäre die Annahme, Kosten der privaten Liegenschaft London, welche die Gesellschaft trägt, hätten ihren Rechtsgrund in der Tätigkeit statt in der Aktionärsstellung.

3.2 Fehlende Untersuchung bei der AHV

Die AHV-Ausgleichskasse hatte gar keine Untersuchung anhand stichprobenartiger Spesenbelege geführt, sondern sich nur an die Gesamtbeiträge gemäss Meldung des kantonalen Steueramtes gehalten. Pikantes Detail: Das kantonale Sozialversicherungsgericht erwog am Schluss (Erw. 3.6), die geldwerte Leistung des Steueramtes sei nur das Resultat einer Schätzung im Rahmen einer Verhandlungslösung, was nicht ausschliesse, dass bei näherer Untersuchung durch die AHV-Behörde die geschäftsmässig nicht begründeten Spesen sogar höher ausgefallen wären.

Im AHV-Verfahrensrecht kommt der verfügbaren Behörde eine Untersuchungspflicht von Amtes wegen zu⁵. Man muss im Nachhinein an der Qualität der ersten AHV-Untersuchung zweifeln; nur schon, weil nicht gesehen wurde, dass ein Verwaltungsrats honorar nicht als Lohn abgerechnet worden war, aber vor allem, weil die hohen Spesen transparent der Erfolgsrechnung zu entnehmen waren und im Februar 2014 AHV-rechtlich nicht beanstandet wurden. Rechtssicherheit lässt grüssen.

Umso einfacher machte es sich dann das kantonale Sozialversicherungsgericht, indem es erwog,

² Die rechtliche Meldegrundlage ist zumindest fraglich. Eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses erfordert nach Art. 110 Abs. 2 DBG eine formelle gesetzliche Grundlage. Art. 32 ATSG sieht zwar eine Auskunftspflicht an die Sozialversicherungsbehörden «auf schriftliche und begründete Anfrage im Einzelfall» vor; automatische Spontanmeldungen von der Steuerverwaltung an die AHV-Behörden sind hingegen bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit nicht vorgesehen.

³ Sozialversicherungsgericht Zürich: AB.2016.00026.

⁴ Statt vieler BGE 138 II 57 bzw. 2C_961/2010 und 2C_962/2010, Erw. 2 und 3.

⁵ Art. 43 Abs. 1 ATSG.

dass die AHV-Ausgleichskasse eine deklarierte verdeckte Gewinnausschüttung als massegebenden Lohn qualifizieren dürfe, «wenn sie einem Aktionär, der nicht zugleich Arbeitnehmer wäre, nicht erbracht worden wäre» (Erw. 2.4). Dabei war auf der Steuerebene die geldwerte Leistung gar nie deklariert worden, sie war lediglich im Einschätzungsverfahren nicht mehr bestritten, weil die AG irrtümlich geglaubt hatte, mit der steuerlichen Korrektur sei das Thema Spesen und Liegenschaftskosten erledigt.

Es sei – so das kantonale Sozialversicherungsgericht weiter – bei der AHV ein Drittvergleich mit umgekehrten Vorzeichen anzustellen und zu prüfen, ob die Vorteile auch einem ausserstehenden Dritten bzw. Nichtarbeitnehmer erbracht worden wären (Erw. 2.3). Ohne Sachverhaltsuntersuchung und ohne weitere Begründung wurde AHV-seitig konkludiert, die Spesen stünden im Zusammenhang mit der Arbeitstätigkeit; es sei nicht nachvollziehbar, wie das Steueramt sie als Kapitalertrag an den Alleinaktionär habe einstufen können; ebenso hänge die Übernahme privater Wohnkosten mit der Tätigkeit zusammen (Erw. 3.4).

Das Bundesgericht erwo, dass die Vorinstanz die Reisespesen und die Übernahme privater Wohnkosten im Einklang mit der Ausgleichskasse als verdeckte Lohnzahlungen qualifiziert habe und kein Anlass bestehe, von den «differenzierten und auf die Umstände des konkreten Falles eingehenden Ausführungen» abzuweichen; es sei unerheblich, dass den Umsätzen hohe Kosten gegenüberstanden, denn es gehe vorliegend nicht um Gewinnungskosten (Erw. 5.2). Damit drehte das Bundesgericht eine «argumentative Billigrunde», denn keine AHV-Vorinstanz hatte den konkreten Sachverhalt untersucht und sich gefragt, warum denn der Geschäftsführer mit so wenig Zusatzpersonal Umsätze in Millionenhöhe habe generieren können. Sehr wohl wäre es die entscheidende Frage, ob die Reise- und Repräsentationsspesen

geschäftsnötig waren, um die hohen Umsätze zu erzielen, oder ob sie deshalb so hoch waren, weil die AG dem geschäftsführenden Alleinaktionär gehört. Aber auf lediglich einer halben Urteilsseite zu konkludieren, ein Spesenteil sei Lohn, weil die Ausgleichskasse die verdeckte Gewinnausschüttung der Steuerbehörde als faktisches Arbeitsentgelt eingestuft habe, genügt der richterlichen Begründungspflicht nicht. Man fragt sich, wozu es einen Rechtsmittelweg braucht, wenn die AHV-Instanz sich mit dem Geschäftsmodell der AG (lukrative Beziehungspflege auf internationalem Parkett) nicht auseinandersetzt und implizit annimmt, Umsätze von drei bis vier Millionen kämen ohne nennenswerte Spesenaufwendungen zustande; gerade die Anfangsverluste hätten zeigen müssen, dass es jahrelanger aufwendiger Kontaktpflege vor Ort bedürfte, um solche Umsätze zu erwirtschaften; gerade das Stellen von CHF 1 Mio. Gründungskapital und hoher nachrangiger Darlehen hätte zeigen müssen, dass der Aktionär den Geschäftsaufbau alleine finanzierte und sich lange Zeit keinen hohen Lohn hatte ausrichten können.

Erst recht irritierend ist die AHV-Erhebung auf den Liegenschaftskosten London: Das Bundesgericht hielt es für erwiesen, dass die Gesellschaft ihrem Aktionär «Vergütungen für dessen vorwiegend geschäftlich genutzte Wohnung» bezahlt habe (Erw. 5.1): Wenn das Gericht von einer vorwiegend geschäftlichen Liegenschaftsnutzung ausgeht, erscheint es umso weniger nachvollziehbar, in der Übernahme von Liegenschaftskosten einen Lohnbestandteil nach AHV-Recht zu erblicken! Es befremdet weiter, dass nicht relevant sein soll, ob der Aktionär in seiner Liegenschaft Kunden empfing, um Umsätze in der Gesellschaft zu generieren, und dass nicht von Bedeutung sei, ob der Lohn des Geschäftsführers tief sei. Man kann es eigentlich wie folgt zusammenfassen: Wenn die Gewinnsteuerbehörde den Kapitalertrag aufrechnet und die AHV-Instanz

zen im gleichen Umfang verdeckten Lohn erkennen, dann hat das Bundesgericht keine Veranlassung, davon abzuweichen!

3.3 Fehlende Einheit der Rechtsordnung

Dass es zu einem **fundamentalen argumentativen Widerspruch** führt, wenn die Steuerbehörde den Grund für Spesen oder die Übernahme von Wohnkosten im Beteiligungsverhältnis sieht, während die AHV-Ausgleichskasse den Grund im Tätigkeitsverhältnis ortet, wurde von den Gerichten durchaus gesehen: So erwog das kantonale Sozialversicherungsgericht unter Hinweis auf BGE 134 V 297 Erw. 2.3), dass es zwar Sache der Ausgleichskasse sei, einen Einkommensbestandteil je nachdem als massgebenden Lohn oder als Kapitalertrag zu qualifizieren, aber der Ordnung von Art. 23 AHVV entspreche es, dass sich die Ausgleichskasse in der Regel an die bundessteuerliche Betrachtungsweise halte. Wenn ausschlaggebende Gründe vorliegen würden, könne die AHV-Behörde von der steuerlichen Sichtweise abweichen. Das gelte namentlich bei Tantiemen, die obligationenrechtlich und steuerlich als Gewinn gelten, AHV-rechtlich dagegen als Lohn. Es gelte weiter bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Arbeitsleistung und Entgelt oder zwischen eingesetztem Vermögen und Dividende»⁶. Man ist – gelinde gesagt – irritiert über das Heranziehen der Tantiemenpraxis. Die Behandlung von Tantiemen als Lohn ergibt sich aus der ausdrücklichen Regelung von Art. 7 lit. h AVVV. Allerdings sind Tantiemen toter Buchstabe; praktisch keine Aktiengesellschaft gewährt Tantiemen, weil sie diese Kosten nicht vom steuerbaren Gewinn abziehen darf. Eine Lex Imperfecta als Freipass, um steuerlichen Kapitalertrag in AHV-rechtlichen Lohn umzuqualifizieren?

Weiter befremdet der Hinweis auf ein Missverhältnis von eingesetztem Vermögen und Dividende: Vorliegend konnte aufgrund der jahre-

langen Anfangsverluste nach dem Turnaround zunächst keine Dividende ausgerichtet werden; es ist unbehelflich, ein Missverhältnis zu einer Nicht-Dividende heranzuziehen, wenn gar keine Dividende in Lohn umzuqualifizieren ist.

Ebenso kann das Verhältnis zwischen Arbeitsleistung und Entgelt irritieren: Man erinnert sich an die Unternehmenssteuerreform II von 1998, welche mit dem ausdrücklichen Ziel, Dividendenausschüttungen zu fördern, eine Teilbesteuerung von Dividenden mit sich brachte. Vor Inkrafttreten dieser Regelung gab es häufig Streit um die Höhe des Lohns des Alleinaktionärs, aber im diametral anderen Sinn: Man rieb sich an möglicherweise zu hohen Lohnaufwendungen und qualifizierte steuerlich einen Teil des Lohns als Kapitalertrag an den Aktionär – weil der Grund für die Vorteilszuwendung im Beteiligungsverhältnis liege. Selbstverständlich haben die AHV-Behörden damals hohe Löhne gerne gesehen. Aber in der Unternehmenssteuerreform II liegt eine Wertung des Gesetzgebers auf Privilegierung von Dividendenausschüttungen, welche die AHV-Behörden nicht leichtthin abtun dürfen.

Dass normalerweise die Rechtseinheit gewahrt werden sollte, entspringt auch der bundesgerichtlichen Praxis: Noch am 8. April 2015 entschied die sozialversicherungsrechtliche Abteilung zu Gunsten der beschwerdeführenden Gesellschaft und erwog, dass ein Einkommensbestandteil in der Regel im Einklang mit der bundessteuerlichen Sichtweise zu qualifizieren sei. Wörtlich: «Soweit es vertretbar ist, soll eine verschiedene Betrachtungsweise der Steuerbehörde und der AHV-Verwaltung vermieden werden, dies um der Einheit und Widerspruchslo-

⁶ Sozialversicherungsgericht Zürich, AB.2016.00026, Erw. 2.4, mit Nachweisen.

sigkeit der gesamten Rechtsordnung willen (...). Die Parallelität zwischen sozialversicherungs- und steuerrechtlicher Qualifikation ist nicht leichthin preiszugeben»⁷.

Löblich auch bereits das Urteil des Eidg. Versicherungsgerichts vom 19. November 2002 über CHF 51'400.– Einkaufssumme, die dem mitarbeitenden Aktionär und Verwaltungsratspräsident zum Einkauf in die Pensionskasse bezahlt worden waren: Eine solche Zahlung habe ihren Grund nicht im Arbeits-, sondern im Beteiligungsverhältnis. Wörtlich: «Der blosser Hinweis, die Gutschrift in seine Vorsorgeeinrichtung sei im vorliegenden Fall im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis ... zu sehen, genügt als solcher nicht, um von der steuerrechtlichen Beurteilung abzuweichen. ... Wer es sich ... steuerrechtlich gefallen lassen muss, dass bestimmte Entgelte, die an die mitarbeitenden Aktionäre ausgerichtet wurden, nicht als geschäftsmässig begründete Zahlungen anerkannt werden können, wird nur schwerlich verstehen, warum auf eben diesem steuerbaren Reinertrag Sozialversicherungsbeiträge geschuldet sein sollen»⁸. Diese Überlegung hat nichts an Aktualität verloren.

3.4 Methodendualismus und kumulierte Abgablast

Es wäre an der Zeit, die Frage des Methodendualismus aufzuwerfen, unter Hinweis auf den Gundsatzentscheid BGE 103 Ia 20, Erw. 4 d, wo das Bundesgericht erwo: Der Fiskus ist nicht berechtigt, «ein und denselben Sachverhalt einmal nach der äusseren rechtlichen Form und ein anderes Mal nach dem wirtschaftlichen Hintergrund zu beurteilen. Er verstiesse damit gegen den fundamentalen Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben ...». Formaljuristisch mag das Methodendualismusargument bei unterschiedlichen Gesetzen nicht recht passen, aber es gibt im Eingriffsrecht ein Legalitätsprinzip: Die gesetzliche Ordnung soll die Rechtsanwender kanalisieren und dadurch Rechtssicherheit

schaffen. Wo ist diese Funktion einer generell-abstrakten Norm geblieben, wenn eine Vorteilszuwendung ihren Grund ergebnisorientiert gleichzeitig im Arbeits- und auch im Aktionärsverhältnis hat? Schlimmer noch: Wenn jede Vorteilszuwendung, welche die Steuerbehörde als Kapitalertrag einstuft, zu Lohn wird, egal, ob es sich um Spesen ohne Privatanteil handelt oder aber um die Tragung von Kosten im Zusammenhang mit einem Vermögenswert des Aktionärs?

Man rechne schematisch die kumulative Abgablast, welche dadurch eintreten kann: Die Gewinn- und die Einkommenssteuerbehörde erheben in der Grössenordnung von 15–20% Steuern; sie erheben möglicherweise auch eine Hinterziehungsbusse, die bis zu 100% der Steuer ausmachen kann; ergibt bereits eine Belastung von 60% bis 80%. Die Eidg. Steuerverwaltung möchte die Verrechnungssteuer von 35% erheben und nicht rückerstatten, und die AHV-Behörde nimmt sich ihrerseits 10%; alles kombiniert mit Verzugszinsfolgen. Die Gesamtbelastung durch Steuern und Abgaben auf dem gleichen Vorgang steigt auf deutlich über 100%. Das ist nicht konsensfähig.

4 Zurück zur nachträglichen Gesamtbetrachtung

Das Bundesgerichtsurteil vom 27. Dezember 2017 ist weit von der bisherigen Rechtsprechung entfernt, wonach sich die AHV-Behörde in der Regel an die bundessteuerliche Qualifikation halten soll. Man muss den Textbaustein, wonach die AHV-Behörde nur bei ausschlaggebenden Gründen von der steuerrechtlichen Beurteilung abweichen solle, neu als Worthülse interpretieren: Wenn die AHV-Behörde den konkreten Fall gar nicht erst untersucht, sich für das spezifische Geschäftsmodell nicht interessiert und eine bedeutungslose Tantiemenpraxis als Argument heranzieht, dann wird die Einheit der

Rechtsordnung mit Füßen getreten. Grundsätzlich wäre in einer Rechtsordnung, bei der sich die AHV an die Bundessteuer lehnt, gar nichts zu untersuchen, aber wenn die AHV schon abweichende Qualifikationen erwägt, dann soll sie den Grund von Vorteilszuwendungen untersuchen und nicht unbesehen Kapitalertrag zu Lohn umdeuten.

Das Urteil könnte längst totgelebte Themen wieder aufs Tapet bringen, nämlich die **nachträgliche Umqualifikation von Spesen in Lohn**, weil man beim Lohn nicht das marktübliche Niveau ausgeschöpft habe. So hatte das Bundesgericht 1986 eine solche nachträgliche Gesamtschau keineswegs kategorisch ausgeschlossen, sondern nur aus fallspezifischen Gründen abgelehnt: Spesenvergütungen von Kunden waren gegen Spesenaufwand verbucht worden, was das Bundesgericht als verschleiernde Verrechnung bezeichnete; ausserdem waren Pauschalspesen ausgerichtet worden. Folglich konkludierte das Bundesgericht: «Die Frage, ob eine ‚Gesamtschau‘ ... immer ausgeschlossen ist, kann offenbleiben»⁹.

Auch im bekannten Appenzeller Fall¹⁰ von 1992 lehnte das Bundesgericht eine Gesamtbetrachtung aus fallspezifischen Gründen ab, weil die Gesamtheit von Lohn und Spesen eine geschäftsübliche Entschädigung bei weitem überstieg, weil der Aktionär fünf Luxuswagen über die AG laufen liess und weil das Steueramt bereits früher bezüglich solcher Kostenverbuchungen abgemahnt hatte. Dass der Aktionär sich darüber hinweggesetzt hatte, wurde als strafrechtlicher Vorsatz gedeutet. Aber nicht jeder Sachverhalt ist durch derart renitentes Verhalten charakterisiert. Wenn solche gravierenden Anhaltspunkte im nächsten Streitfall fehlen, wird sich jeder Berater gut überlegen müssen, ob er nicht austesten soll, wie das Bundesgericht sich unterdessen aufgrund einer rückwirkenden Gesamtbetrachtung zur Umqualifizierung von Spesen in Lohn stellt.

Ein Berater wird sich auch gut überlegen müssen, ob eine pauschale Erledigung mit hoher Schätzung eines geldwerten Vorteils im Steuerverfahren richtig ist, wenn er nicht ausschliessen kann, dass sich im Anschluss noch die Verrechnungssteuer meldet, obwohl es kein Steuersubstrat mehr zu sichern gibt, und wenn die AHV-Behörde die steuerliche Einschätzung als Kapitalertrag ohne Untersuchung für nicht nachvollziehbar hält.

5 Präjudizienkette oder grundsätzliche Grundsatzlosigkeit?

Der hier besprochene Entscheid vom 27. Dezember 2017 passt nicht nur schlecht zu den erwähnten Urteilen vom 8. April 2015 und 19. November 2002; vielmehr steht er am Ende einer Trilogie von Urteilen, welche die II. sozialrechtlichen Abteilung in gerade mal 16 Monaten fällte: Demnach ging es in einem ersten Entscheid vom 1. September 2016 um Leasingraten und Unterhaltskosten für einen ausschliesslich privat genutzten VW Touareg in einer GmbH¹¹; die Steuerbehörde hatte darin eine geldwerte Leistung an den hauptsächlichen Inhaber der GmbH erblickt. Die AHV-Ausgleichskasse hingegen sah in den Leasingraten und Unterhaltskosten zusätzlichen beitragspflichtigen Lohn. Das Thurgauer Verwaltungsgericht widersprach der Ausgleichskasse und erwog systematisch überzeugend, die Vorteilszuwendung habe ihren Grund – im Einklang mit der Bundessteueranlagung – im Beteiligungsverhältnis. Das

⁷ Bundesgericht, 9C_837/2014, Erw. 1.5, mit Nachweisen.

⁸ EVG 19.11.2002, H 49/02, Erw. 5, mit Praxishinweisen.

⁹ Entscheid vom 28. Februar 1986: ASA 55, 624 ff., Erw. 6.b.

¹⁰ Entscheid vom 22. Oktober 1992: ASA 63, 208 ff.

¹¹ Bundesgericht, 9C_8/2016.

Bundesgericht wischte die sorgfältige Begründung der Vorinstanz kurzerhand zur Seite und charakterisierte die geldwerte Leistung als Lohn, mit folgender Begründung (Erw. 4.3): «Wird die Vergütung des Leasingaufwandes und der Unterhaltskosten für den vom Geschäftsführer und Eigentümer der Beschwerdegegnerin mit einem Anteil von 97,5 % der Stammanteile privat benutzten Personenwagen VW Touareg betrachtet, wird klar, dass die entsprechenden Zahlungen in einem Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehen. Es ist von einer typischen geldwerten Naturalleistung auszugehen, die im Arbeitsverhältnis und nicht im Gesellschaftsverhältnis begründet ist, zumal sich in den Akten keine gegenteiligen Anhaltspunkte finden, wie die Ausgleichskasse zu Recht geltend macht. ... Die Betrachtungsweise der Bundessteuerbehörde, welche die Aufwendungen der Beschwerdegegnerin für den Personenwagen zu deren steuerbaren Gewinn gezählt hat, erscheint nicht in einem Masse überzeugend, dass sich die Ausgleichskasse mit Blick auf Einheit und Widerspruchslosigkeit der Rechtsordnung daran zu halten hätte (vgl. SVR 2007 AHV Nr. 1 S. 1 E. 3.2, H 93/06)».

Diametral anders entschied der weitgehend identische Spruchkörper des Bundesgerichts am 19. Mai 2017¹²: In einem sorgfältig begründeten Urteil prüfte das Gericht, ob die geldwerte Leistung (Saldierung eines Kontokorrents zugunsten des Aktionärs) ihren Grund im Anstellungs- oder im Gesellschaftsverhältnis habe; der Beschwerdeführerin wurde beigeplant, dass «Vergütungen, die als reiner Kapitalertrag zu betrachten sind, nicht zum massgebenden Lohn (gehörten), ... zumal diese wie Dividenden zum steuerbaren Vermögensertrag (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG) und zum steuerbaren Reingewinn

der Gesellschaft zu rechnen sind (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG)».

Auch im Bundesgerichtsurteil vom 27. Dezember 2017 war der Spruchkörper weitgehend gleich besetzt; Ergebnis: Die Vorteilszuwendung hatte AHV-rechtlich ihren Grund im Tätigkeitsverhältnis, obwohl sie bei den Steuern als geldwerte Leistung behandelt worden war.

Es fällt schwer, in der geschilderten Urteilstrilogie Konsistenz auszumachen. Wie ist es möglich, dass Urteile zur gleichen Rechtsfrage durch den weitgehend gleich besetzten Spruchkörper in Stil und Begründungsqualität so unterschiedlich ausfallen? Kommt es auf den Gerichtsschreiber und kaum auf die Bundesrichter an? Es fällt doch auf, dass in den beiden Entscheidungen, in denen AHV-rechtlich mit rudimentärer Begründung anders geurteilt wurde als bei den Steuern, der gleiche Gerichtsschreiber amtierte, während im sorgfältig begründeten Urteil zur Saldierung des Aktionärsdarlehens, das auf Einheit der Rechtsordnung ausgerichtet war, eine andere Gerichtsschreiberin mitwirkte. Die Richter müssten ihre eigenen Präjudizien kennen – insbesondere solche der letzten 16 Monate. Und Richter sollten auf eine verlässliche Präjudizienkette hinwirken. Andernfalls droht die Rechtsprechung in eine grundsätzliche Grundsatzlosigkeit¹³ abzugleiten. Der Berater kann dann eigentlich nur empfehlen, den Weg ans Bundesgericht zu beschreiten, denn man weiss ja nie, ob man nicht doch mit etwas Glück plötzlich durchkommt.

¹² Bundesgericht, 9C_89/2017.

¹³ In Anlehnung an ein Votum von Karl Liebkecht von 1907.