



Fall-Nr.: AHV 2009/17, KZL 2009/4
Stelle: Versicherungsgericht
Rubrik: AHV - Alters- und Hinterlassenenversicherung
Publikationsdatum: 06.09.2019
Entscheiddatum: 17.08.2010

Entscheid Versicherungsgericht, 17.08.2010

Art. 3 Abs. 1 Satz 1, Art. 14 Abs. 1 AHVG und Art. 39 Abs. 1 AHV.

Unterschied zwischen Beitragspflicht und Beitragsbezug.

Realisierungsprinzip: Entstehung des Anspruchs auf Bonusse. Widerlegung der Vermutung, dass die buchhalterische, valutamässige Erfassung von Bonuszahlungen als Aufwand mit deren Realisierung deckungsgleich ist (Entscheid des Versicherungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 17. August 2010, AHV 2009/17 und KZL 2009/4).

Präsidentin Lisbeth Mattle Frei, Versicherungsrichterinnen Karin Huber-Studerus und

Marie-Theres Rüegg Haltinner; a.o. Gerichtsschreiber Jorge Lopez

Entscheid vom 17. August 2010

in Sachen

M.____,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch ZANONI + AEGERTER, AG für Steuer- und Wirtschaftsberatung,

Zürcherstrasse 82, 8640 Rapperswil SG,

gegen

SPIDA AHV Ausgleichskasse, Bergstrasse 21, Postfach, 8044 Zürich,

Beschwerdegegnerin,



betreffend

Nachbelastung von paritätischen Beiträgen 2005 bis 2008

Sachverhalt:

A.

A.a Die AHV-Ausgleichskasse Spida führte am 16. Juni 2009 bei der M.____ AG, Sanitär und Spenglerei, eine Arbeitgeberkontrolle für die Periode vom 1. Januar 2005 bis zum 31. Dezember 2008 an Ort und Stelle durch. Anlässlich dieser Kontrolle rechnete der ausführende Revisor für die Beitragsperiode vom 1. Januar 2005 bis zum 31. Dezember 2005 unter anderem an die Mitarbeiter J.____ M.____ und M.____ M.____ ausgerichtete Bonuszahlungen von je Fr. 20'000.-- auf, die zwar im Jahr 2004 buchhalterisch gutgeschrieben, aber erst im Jahr 2005 effektiv realisiert worden seien (act. G 5.1/4). Mit Nachtragsverfügung vom 25. Juni 2009 forderte die Ausgleichskasse eine Beitragsnachzahlung von Fr. 6'484.05 wovon Fr. 793.10 FAK-Beiträge, Fr. 69.60 Verwaltungskosten und Fr. 970.70 Zinsen und wies darauf hin, dass diese Abrechnungsperiode sich auf den Zeitpunkt der Auszahlung (Realisierungsprinzip) beziehe und daher mit dem Jahr, in welchem die Löhne im individuellen Konto (IK) verbucht werden, nicht übereinstimmen müsse (act. G. 5.1/3).

A.b Gegen diese Nachtragsverfügung liess die Arbeitgeberin am 1. Juli 2009 Einsprache erheben. Sie beantragte darin, die Nachtragsverfügung sei um die Bonuszahlungen von insgesamt Fr. 40'000.-- zu reduzieren. Diese Bonuszahlungen seien in der Buchhaltung der Erfolgsrechnung 2004 als Personalaufwand belastet und per 31. Dezember 2004 dem Darlehenskontokorrent der Begünstigten gutgeschrieben worden. Diese Zahlungen gälten praxisgemäss als im Jahr 2004 erfolgt, so dass die Ausgleichskasse die entsprechenden Beträge im Jahr 2005 nicht als beitragspflichtigen Lohn berücksichtigen könne. Zudem habe sich eine formelle Nachtragsverfügung vom 4. Mai 2005 mit der Beitragsperiode vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2004 befasst. Damit könne für den Zeitraum vor dem 1. Januar 2005 keine Nachforderung gestellt werden. Ein Revisionsgrund liege nicht vor (act. 5.1/5).



A.c Die Arbeitgeberin liess am 3. August 2009 mitteilen, es seien keine datierten Gutschriftenbelege für die fraglichen Bonuszahlungen erstellt worden. Die Bonusgutschrift sei anlässlich der Abschlusserstellung lediglich als Gutschrift auf dem Kontokorrent von J.____ M.____ innerhalb ihrer Buchhaltung mit Valutadatum 31. Dezember 2004 erfolgt (act. G 5.1/8). Gleichzeitig wurden zwei Buchungsbelege vom 13. April 2005 zu den Akten eingereicht, wonach die Valutierung für die beiden Bonuszahlungen am 31. Dezember 2004 erfolgt sei (act. G 5.1/7).

A.d Mit Entscheid vom 2. September 2009 wies die Ausgleichskasse die Einsprache ab, weil die entsprechenden Bonuszahlungen erst im Jahre 2005, anlässlich der Abschlusserstellung, aktenkundig realisiert worden seien. Die nachträgliche Lohnaufrechnung im Beitragsjahr 2005 sei somit rechtens und die Beantwortung der Frage eines rechtmässigen Rückkommenstitels für das Beitragsjahr 2004 werde damit obsolet (act. G 5.1/6).

B.

B.a Gegen den Einspracheentscheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 30. September 2009. Darin lässt die Beschwerdeführerin - unter Kosten- und Entschädigungsfolgen - beantragen, die Bemessungsgrundlage der Nachtragsverfügung für das Beitragsjahr 2005 sei um Fr. 40'000.-- - was der Summe der für das Jahr 2004 ausgerichteten Bonuszahlungen entspreche - zu reduzieren. Die Beiträge sowie die Verzugszinsen seien im entsprechenden Umfang zu reduzieren. Zur Begründung führt sie aus, die begünstigten Mitarbeiter hätten ihren Anspruch auf den Bonus im Jahr 2004 mit ihrer Leistungserbringung für die M.____ AG erworben. Mit der Gutschrift auf dem Kontokorrent von J.____ M.____, welches die M.____ AG als Arbeitgeberin in ihrer Bilanz führe, sei die Schuld von J.____ und M.____ M.____ gegenüber der M.____ AG per Stichtag 31. Dezember 2004 um den Nettobetrag reduziert. Dieser neue Saldo habe ebenfalls Eingang in die Steuererklärung für das Steuerjahr 2004 gefunden. Die für die Leistungsperiode 2004 erfolgten Bonuszahlungen seien mit den Beiträgen von demselben Jahr zu erfassen. Es entspreche der gängigen Praxis, dass im Kontokorrentverkehr bei buchführungspflichtigen Arbeitgebern das Valutadatum bzw. das Buchungsdatum, welches mit dem Erfassungsdatum nicht identisch zu sein brauche, als Realisierungsdatum gelte (act. G. 1).



B.bIn der Beschwerdeantwort vom 1. Dezember 2009 schliesst die Beschwerdegegnerin auf Abweisung der Beschwerde. Sie argumentiert, da die fraglichen Bonusvergütungen für die Periode vom 1. Januar 2004 bis zum 31. Dezember 2004 aktenkundig anhand der Buchungsbelege jeweils am 13. April 2005 den einzelnen Lohnkontokorrenten gutgeschrieben worden seien und die Beschwerdeführerin die effektiven Bonusgutschriften anlässlich der Abschlusserstellung bestätigt habe, sei von einem massgeblichen Realisierungsjahr 2005 auszugehen. Dabei liege es bei buchführungspflichtigen Arbeitgebern in der Natur der Sache, dass zur Bestimmung von allfälligen Bonuszahlungen oder sonstigen auf dem Geschäftsergebnis basierenden Sondervergütungen ein entsprechender Bücherabschluss vorzuliegen habe. Erst dann könne eine fragliche Leistung als Bonus überhaupt quantifiziert, beschlossen und letztlich auch verbindlich ausbezahlt oder gutgeschrieben werden. Die Tatsache der anlässlich der Abschlusserstellung vorgenommenen Bonusgutschrift am 13. April 2005 beweise, dass das Valutadatum (31. Dezember 2004) keinen Realisierungscharakter habe. Es handle sich damit lediglich um die buchungstechnische und periodengerechte Verbuchung bei der Beschwerdeführerin. Damit erübrige es sich, auf die Frage eines allfälligen Rückkommenstitels für die vorjährige Beitragsperiode des Jahres 2004 einzugehen, zumal die Beschwerdegegnerin bereits in ihrem Revisionsbericht anlässlich ihrer Arbeitgeberkontrolle vom 8. März 2005 auf den provisorischen Charakter der Beitragsperiode 2004, mangels Vorliegen eines Geschäftsabschlusses, hingewiesen habe (act. G. 5).

B.c Mit Schreiben vom 15. Dezember 2009 verzichtet die Beschwerdeführerin auf die Einreichung einer Replik (act. G. 7).

B.d Mit Schreiben vom 4. Januar 2010 setzt die Verfahrensleitung des Versicherungsgerichts des Kantons St. Gallen der Beschwerdeführerin eine Frist zur Bekanntgabe der Adressen der beiden Verwaltungsräte an, falls diese zusätzlich als Arbeitnehmende in das Beschwerdeverfahren beigelegt werden möchten (act. G. 8). Diese Frist ist unbenützt abgelaufen (act. G. 9).

Erwägungen:

1.



1.1 Die paritätischen Beiträge werden gemäss Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG; SR 831.10) vom Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit - dem massgebenden Lohn - erhoben. Dabei gilt als massgebender Lohn gemäss Art. 5 Abs. 2 AHVG jedes Entgelt für in unselbstständiger Stellung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit geleistete Arbeit. Zum Beitragsobjekt gehören begrifflich sämtliche Bezüge der Arbeitnehmerin oder des Arbeitnehmers, die wirtschaftlich mit dem Arbeitsverhältnis zusammenhängen, gleichgültig, ob dieses Verhältnis fortbesteht oder gelöst worden ist und ob die Leistungen geschuldet werden oder freiwillig erfolgen. Als beitragspflichtiges Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit gilt somit nicht nur unmittelbares Entgelt für geleistete Arbeit, sondern grundsätzlich jede Entschädigung oder Zuwendung, die sonstwie aus dem Arbeitsverhältnis bezogen wird, sofern sie nicht kraft ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift von der Beitragspflicht ausgenommen ist. Erfasst werden grundsätzlich alle Einkünfte, die im Zusammenhang mit einem Arbeits- oder Dienstverhältnis stehen und ohne dieses nicht geflossen wären (vgl. dazu das Urteil des Bundesgerichts H 121/06 vom 25. Januar 2007 E.3; BGE 131 V 446 E.1.1).

1.2 Eine versicherte Person ist gemäss Art. 3 Abs. 1 Satz 1 AHVG beitragspflichtig, solange sie eine Erwerbstätigkeit ausübt. Die Beiträge vom Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit sind nach Art. 14 Abs. 1 AHVG bei jeder Lohnzahlung in Abzug zu bringen und vom Arbeitgeber zusammen mit dem Arbeitgeberbeitrag der Ausgleichkasse periodisch zu überweisen. Die Überweisung muss nach Art. 34 Abs. 1 lit. a der Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV; SR 831.101) in der Regel monatlich, allenfalls vierteljährlich geschehen. Die Ausgleichskassen haben nach Art. 30^{ter} und 63 Abs. 1 lit. f AHVG für jede beitragspflichtige Person individuelle Konten zu führen, in welche die für die Berechnung der ordentlichen Renten erforderlichen Angaben aufgenommen werden. Die Eintragung in das individuelle Konto einer versicherten Person erfolgt nach Art. 139 AHVV in der Regel einmal jährlich und umfasst nach Art. 140 Abs. 1 lit. d und e AHVV unter anderem das Beitragsjahr und das Jahreseinkommen. Erhält eine Ausgleichskasse Kenntnis davon, dass eine beitragspflichtige Person keine oder zu niedrige Beiträge bezahlt hat, so hat sie nach Art. 39 Abs. 1 AHVV die Nachzahlung der geschuldeten Beiträge zu verlangen und nötigenfalls durch Verfügung festzusetzen.

2.



Das vorliegende Beschwerdeverfahren befasst sich mit den paritätischen Beiträgen, die auf der Basis der für Arbeitsleistungen im Jahr 2004 ausgerichteten Bonuszahlungen von insgesamt Fr. 40'000.-- mit der Nachtragsverfügung vom 25. Juni 2009 nachgefordert worden sind. Ausser Diskussion steht der beitragspflichtige Charakter der Bonuszahlungen. Strittig ist einzig, ob die Beschwerdegegnerin für diese im Jahr 2004 in der Buchhaltung erfassten Vergütungen Beiträge für die Abrechnungsperiode 2005 erheben durfte.

3.

Zwischen den Parteien lässt sich Einigkeit darüber feststellen, dass es bei der Beitragserhebung auf die Entgeltrealisierung ankommt. Ihre Auffassungen gehen aber auseinander, wenn es sich um die Würdigung der Tatsachen handelt, auf welche für die Bestimmung des Realisierungszeitpunkts abzustellen ist.

3.1 Insoweit die Beschwerdeführerin auf den Zeitpunkt der geleisteten Arbeit abstellen will und sich dabei auf das grundlegende Urteil des Eidgenössischen Versicherungsgerichts vom 28. Februar 1969 beruft, übersieht sie, dass sich die von ihr zitierte Passage dieser Rechtsprechung ausschliesslich auf die Frage der Beitragspflicht bezieht (EVGE 1969 S. 91). Nach dem Erwerbsjahrprinzip ist das beitragspflichtige Einkommen von Unselbstständigerwerbenden im individuellen Konto desjenigen Jahres gutzuschreiben, in welchem die versicherte Person die entsprechende Erwerbstätigkeit ausgeübt hat (vgl. Art. 3 Abs. 1 Satz 1 AHVG). Die Fragen des Zeitpunktes der Lohnrealisierung oder der Beitragsentrichtung hingegen betreffen allein den Beitragsbezug (BGE 111 V 166 ff. E. 4; BGE 110 V 227 f. E. 3). Auf letzteres bezieht sich der strittige Punkt im vorliegenden Fall.

3.2 Zwar weist die Beschwerdeführerin zu Recht darauf hin, dass die AHV grundsätzlich an die steuerrechtliche Betrachtungsweise anknüpft und dass ein Einkommen steuerrechtlich in jenem Zeitpunkt als zugeflossen und damit als erzielt betrachtet wird, in dem der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erworben hat, über den er tatsächlich verfügen kann (vgl. BGE 133 V 347 E. 4, 349 E. 5.3.1). Nicht von Belang im diesem Zusammenhang ist die tatsächliche Auszahlung des Entgeltes (vgl. AH 1997 S. 28 E. 4b/cc; ZAK 1989 S. 306 E. 3c), obwohl der erzielte Lohn in der Regel laufend ausbezahlt wird. Vorliegend



erscheint die Schlussfolgerung fraglich, dass von der Verbuchung vom 31. Dezember 2004 als Zeitpunkt der Entstehung der Ansprüche auf die Bonusse auszugehen sei.

3.2.1 Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Realisierungszeitpunktes entstehen meist in Fällen, in welchen der Arbeitgeber keine Auszahlung vornimmt, sondern eine Gutschrift leistet oder eine Verrechnung mit einer Gegenforderung vornimmt. Werden Gutschriften oder Verrechnungen buchmässig erfasst, so ist zu vermuten, dass der Realisierungszeitpunkt mit erfolgter Gutschrift bzw. mit der Verrechnung identisch sei (Hanspeter Käser, Unterstellung und Beitragswesen in der obligatorischen AHV, 2. Aufl., Bern 1996, S. 112 f., Rz 4.9). Die Vermutung, dass die Verbuchung in den Geschäftsbüchern einer Arbeitgeberin der Realisierung des Lohnanspruches entspricht, kann ein notwendiges Hilfsmittel darstellen, damit die ordnungsgemässe Beitragsleistung gewahrt bleibt. Dies geschieht nach der Rechtsprechung, wenn die Lohnzahlung fehlt, indem z.B. das verdiente Lohn Guthaben darlehensmässig stehen gelassen wird, oder wenn mangels rechtzeitiger Lohnzahlung ein AHV-rechtlicher Nachteil zu befürchten ist, indem z.B. Beitragslücken entstehen oder die Auszahlung in eine Zeit fällt, in der keine Beitragspflicht mehr gegeben ist (EVGE 1960 S. 44). Diese Rechtsprechung scheint auf den ersten Blick auf den vorliegenden Sachverhalt zugeschnitten zu sein.

3.2.2 Einer solchen Argumentation ist in Übereinstimmung mit der Beschwerdegegnerin entgegenzuhalten, dass der Anspruch auf eine Sondervergütung, wie Bonuszahlungen sie darstellen, erst entsteht, wenn das Geschäftsergebnis bekannt ist und die Höhe der Gratifikation dementsprechend festgelegt werden kann. Solange eine Vergütung für bereits geleistete Arbeit vom künftigen Geschäftserfolg des Arbeitsgebers abhängig gemacht wird und demnach die arbeitnehmende Person bloss eine - dem Betrage nach unbestimmte - Anwartschaft auf eine künftige Lohnnachzahlung hat, kann von einem festen Rechtsanspruch noch nicht die Rede sein (ZAK 1976 S. 86 mit Hinweisen). Von einem Geschäftsabschluss per 31. Dezember 2004 ausgehend erscheint hier plausibel, dass das fragliche Entgelt frühestens ab Beginn des Folgejahres realisiert ist. Daran ändert die buchhalterische, valutamässige Erfassung als Aufwand für das Jahr 2004 nichts. Die nachträgliche Verbuchung auf den 31. Dezember 2004 erscheint folgerichtig im Hinblick auf einen buchhaltungsmässigen Geschäftsabschluss, aber nicht auf den massgebenden Gesichtspunkt des Erwerbs des Anspruches. Wie die Beschwerdegegnerin zutreffend argumentiert, war gemäss



Arbeitgeberkontrolle vom 8. März 2005 die Prüfung der Buchhaltung 2004, insbesondere bezüglich Nachtragslöhne der mitarbeitenden Verwaltungsräte, noch offen geblieben (act. G 5.1./9). In tatsächlicher Hinsicht steht aktenkundig fest, dass die Gutschrift erst am 13. April 2005 tatsächlich vorgenommen worden ist (act. G 5.1./7). Damit wird die Vermutung widerlegt, dass das verbuchte Valutadatum im zu beurteilenden Fall mit der Realisierung der Bonuszahlungen deckungsgleich ist. Es liegen zudem keine AHV-rechtlichen Nachteile vor, die für die mitarbeitenden Verwaltungsräte aus der Widerlegung dieser Vermutung erwachsen wären.

4.

Der Einwand, die Beschwerdegegnerin wäre mit der angefochtenen Verfügung bzw. ihrem bestätigenden Einspracheentscheid auf bereits rechtskräftig verfügte Sozialversicherungsbeiträge zurückgekommen, hält einer Prüfung nicht stand. Die nachgeforderten Beiträge beziehen sich wie gesagt auf im Jahr 2005 realisierte Vergütungen, und die Revision der Buchhaltung für das Jahr 2004 war noch nicht abgeschlossen. Nur wenn sich eine Nachtragsverfügung mit Entgelten befasst, auf welche bereits Sozialversicherungsbeiträge erhoben wurden, wäre zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Wiedererwägung oder für eine prozessuale Revision gegeben sind. Anders verhält es sich, wenn die entsprechenden Vergütungen noch nicht Gegenstand einer Verfügung waren. Für diese gilt die freie Überprüfung (BGE 121 V 4 f. E. 6).

5.

Zusammenfassend steht fest, dass das Vorgehen der Beschwerdegegnerin zulässig gewesen ist, indem sie auf das Jahr 2005 als Realisierungsperiode für die Bonuszahlungen abgestellt hat. Mithin ist die Beschwerde abzuweisen. Es sind gemäss Art. 61 Abs. a ATSG keine Kosten aufzuerlegen.

Demgemäss hat das Versicherungsgericht im Zirkulationsverfahren gemäss Art. 53 GerG **entschieden:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Es werden keine Gerichtskosten erhoben.